

A.N.T.I. – Sezione Friuli Venezia Giulia
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili della Provincia di Udine

Dall'attuazione della Legge Delega per la riforma fiscale alla Legge di Bilancio 2025

Webinar 7 gennaio 2025, dalle ore 14.15 alle 18.00

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

Presidente ANTI – Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, sez. F.V.G.

0. SOMMARIO

1. Stato di attuazione della Delega al Governo per la riforma fiscale	pag. 2
2. Fiscalità internazionale: la prima prassi sui nuovi criteri di residenza delle persone fisiche e giuridiche	
2.1. Residenza delle persone fisiche.....	pag. 3
2.2. Rapporti con le Convenzioni contro le doppie imposizioni	pag. 6
2.3. Residenza delle persone giuridiche	pag. 7
3. D.lgs. 13.12.2024, n. 192 - modifiche al riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle operazioni straordinarie (cenni)	pag. 9
4. D.lgs. 12.02.2024, n. 13 - modifiche in tema di istituti deflativi ed atti di recupero dei crediti d'imposta.....	pag. 12
4.1. La "nuova" adesione ai P.V.C.	pag. 12
4.2. L'accertamento con adesione in veste "riformata"	pag. 18
4.3. La nuova disciplina degli atti di recupero dei crediti d'imposta	pag. 22
5. Autotutela tributaria: novità (giurisprudenziali) "pesanti" in tema di autotutela sostitutiva	pag. 27
6. Sui termini di accertamento: quadro "sintetico" di fine anno.....	pag. 30
6.1. Le norme "a regime"	pag. 30
6.2. Sulla (discussa) proroga al 26.03 dell'anno successivo (sosp. 85 gg.)	pag. 32
6.3. Slittamento termini in caso di adesione al CPB	pag. 33
7. Credito d'imposta R&S: la certificazione sulla qualificazione delle attività	pag. 34

– aggiornamento al 7 gennaio 2025 –

"Principio sì giolivo, ben conduce"

(M.M. Boiardo, Sonetti e canzone, Amorum Liber Primus)

1. STATO DI ATTUAZIONE DELLA DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE

- **Legge 9.08.2023, n. 111** (Legge delega per la riforma fiscale, in vigore dal 29.08.2023)

Partita con i primi decreti delegati a fine dicembre 2023, la c.d. “riforma fiscale” ha visto - nel 2024 - un **anno decisivo** con l’approvazione, in via definitiva, dei seguenti Decreti Legislativi:

- **D.Lgs. 27.12.2023, n. 209** → attuazione della delega in materia di **fiscalità internazionale** (in G.U. 28.12.2023);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 216** → attuazione del **primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche** e altre misure in tema di imposte sui redditi (in G.U. 30.12.2023);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 219** → modifiche allo **Statuto dei Diritti del Contribuente** (in G.U. 3.01.2024);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 220** → disposizioni in materia di **contenzioso tributario** (in G.U. 3.01.2024);
- **D.Lgs. 30.12.2023, n. 221** → disposizioni in materia di **adempimento collaborativo, c.d. “cooperative compliance”** (in G.U. 3.01.2024);
- **D.Lgs. 8.01.2024, n. 1** → **razionalizzazione e semplificazione** delle norme in materia di adempimenti tributari (in G.U. 12.01.2024);
- **D.Lgs. 12.02.2024, n. 13** → disposizioni in tema di **accertamento tributario e concordato preventivo biennale** (in G.U. 21.02.2024);
- **D.Lgs. 25.03.2024, n. 41** → disposizioni in tema di **riordino del settore dei giochi**, a partire da quelli a distanza (in G.U. 3.04.2024);
- **D.Lgs. 14.06.2024, n. 87** → **revisione del sistema sanzionatorio tributario** (in G.U. 14.06.2024);
- **D.Lgs. 5.08.2024, n. 108** → **correttivo** in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale (in G.U. 5.08.2024)
- **D.Lgs. 29.07.2024, n. 110** → disposizioni in materia di **riordino del sistema nazionale della riscossione** (in G.U. 7.08.2024);
- **D.Lgs. 18.09.2024, n. 139** → **razionalizzazione dell'imposte di registro, successioni e donazioni, bollo** (in G.U. 2.10.2024);
- **D.Lgs. 26.09.2024, n. 141** → **revisione della disciplina doganale e del sistema sanzionatorio in materia di accise** (in G.U. 3.10.2024);
- **D.Lgs. 13.12.2024, n. 192** → **revisione del sistema impositivo dei redditi – IRPEF e IRES** (in G.U. 16.12.2024).

Diverso discorso, vale per la c.d. **Legislazione regolamentare** – cioè le **norme attuative di secondo livello** rappresentate da Decreti Ministeriali, Regolamenti, Provvedimenti del Direttore

dell'A.E., Determine delle Dogane, etc. – che si attesta a circa il **37% a fine 2024¹**, **ma** su cui hanno pesato “priorità” diverse, prime fra tutti l’urgenza per provvedimenti che dovevano essere emanati entro una certa data (ad es., si consideri la lista degli atti esclusi dal contraddittorio preventivo, cfr., D.M. 24.04.2024) o erano indispensabili per far partire determinate operazioni (es. i D.M. di inizio luglio 2024 con le metodologie di calcolo del reddito per il concordato fiscale proposto ai contribuenti ISA e forfetari), mentre in altri casi non sono dettate scadenze precise (es., norme sugli interpelli a pagamento) o sono necessari più provvedimenti (ben otto per l’attuazione del decreto sulla riscossione²), talvolta di concerto con altri organismi (ad es., per il decreto sui giochi, D.Lgs. 41/2024, Regolamento del MEF su proposta delle Dogane e, poi, di concerto, con Ministero dell’Interno, della Salute e Banca d’Italia).

2. FISCALITÀ INTERNAZIONALE: LA PRIMA PRASSI SUI NUOVI CRITERI DI RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Il **D.Lgs. 27.12.2023, n. 209** in tema di fiscalità internazionale – tra le molteplici disposizioni di cui è portatore – ha previsto **nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche e giuridiche** a decorrere dal p.i. successivo a quello di entrata in vigore (29.12.2023) e dunque il **2024³**. In questa sede, ritengo opportuno ricordare – senza pretesa di esaustività – alcuni dei chiarimenti forniti dalla **prima “prassi” esplicativa sul tema** e, in particolare

- dall’**Agenzia delle Entrate**, con **Circ. 4.11.2024, n. 20/E**;
- da **Assonime** con le **Circolari 30.07.2024, n. 15 e 13.12.2024, n. 25**.

2.1. Residenza delle persone fisiche

La **persona fisica** (cfr., **art. 2, co. 2, del T.U.II.RR.**), è considerata **fiscalmente residente⁴ nel territorio dello Stato** se, **per la maggior parte del periodo di imposta⁵**, soddisfa uno dei seguenti criteri

¹ Cfr., Sole 24h del 16.12.2024.

² Il D.M. 27.12.2024, attuativo della nuova dilazione dei ruoli (fino a 120 rate mensili), è stato appena pubblicato nella G.U. del 31.12.2024. I nuovi modelli per le domande di dilazione sono già disponibili sul sito dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione.

³ Per le persone fisiche e per le società ed enti con esercizio coincidente con quello solare. Da tenere presente che per i precedenti anni d’imposta valgono le “vecchie” regole e relative istruzioni dell’A.E. (cfr., C.A.E. 20/e/2024, § 2.3): in particolare, la Circ.25/E/2023 in tema di domicilio. Stesso discorso per i vari regimi agevolativi per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (es. 24-bis o 24-ter, del T.U.II.RR. o i c.d. “impatriati” ex art. 5/209: il requisito della mancata residenza in Italia per un determinato numero di periodi d’imposta, dovrà essere valutato alla luce del nuovo art. 2, co. 2, del T.U.II.RR. solo dal p.i. 2024 e successivi (per i p.i. fino al 2023 dovrà farsi riferimento al previgente art. 2, co. 2).

⁴ Con la conseguenza di dover assoggettare a tassazione in Italia tutti i suoi redditi ovunque prodotti (c.d. *worldwide taxation principle*), fatta salva – ovviamente - l’eventuale applicazione di disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedano una diversa ripartizione della potestà impositiva tra l’Italia e l’altro Stato contraente.

a. ha la **residenza, ex art. 43 del Codice Civile, nel periodo d'imposta**, intesa come luogo in cui la persona ha la dimora abituale e dunque la permanenza in un dato luogo (elemento oggettivo) e l'intenzione di stabilire la propria dimora (elemento soggettivo);

b. ha il **domicilio**, il quale tuttavia **non** è più inteso in senso **civilistico**⁶ ma come **"il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"**⁷. Per "relazioni personali e familiari" devono intendersi *"sia i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative (come ad esempio il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile), sia le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato (ad esempio, nel caso di coppie conviventi), come pure la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente nella misura in cui risulti da elementi certi, come ad esempio, l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo", nonché "le condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame affettivo con il territorio italiano"* (cfr., C.A.E. 20/2024, pag. 10).

In proposito Assonime, afferma che ciò che conta sono gli "elementi fattuali, ivi compresi una presenza significativa, per quanto non necessariamente stabile, dell'individuo stesso e/o del suo nucleo familiare (o del nucleo familiare che, ratione temporis, riveste in quello specifico periodo di imposta maggiore rilevanza per il contribuente, in termini comparativi e qualitativi; ad esempio, in ragione della presenza di figli minori etc.); nonché attraverso altre manifestazioni di utilizzo dei servizi e delle infrastrutture di qualsiasi tipo disponibili nel Paese (cfr., Circ. 25/2024, p. 29)⁸.

Inoltre, sempre secondo l'A.E., un criterio come quello della permanenza fisica può fungere criterio di "chiusura" rispetto ad un altro: nel caso, ad esempio, in cui *"senza integrare alcun ulteriore requisito di residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del T.U.II.RR., Tizio mantenga contemporaneamente in Italia e nello Stato Beta un'abitazione di proprietà. Nell'abitazione italiana sono presenti i figli di Tizio, nati da un primo matrimonio, mentre*

⁵ La C.A.E. 20/E/2024 precisa che nel computo dei 183 gg. (184 gg. in caso di anno bisestile) si deve aver riguardo anche a periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli tra loro, come pure alle frazioni di giorno (da inserire nel computo, anche se si tratta di un'ora nell'arco di una singola giornata (es. arrivo dell'aereo, cfr., C.A.E. 20/2024, pag. 13).

⁶ Vale a dire il luogo in cui la persona fisica ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

⁷ A dispetto di quanto affermato dalla Relazione Illustrativa, quanto sopra non è conforme alla "migliore prassi internazionale" (ammesso anche da Assonime, Circ. 25/2024, p. 10), dal momento che il § 15 del commento all'art. 4 del Modello OCSE attribuisce alle relazioni personali e familiari lo stesso peso di quelle economiche; tanto più che non è affatto detto che i legami affettivi, sociali, culturali, ricreativi e sportivi siano più facili da identificare rispetto a quelli economici. Con la possibilità – nemmeno tanto teorica – che saranno ancora di più le Convenzioni contro le doppie imposizioni a fornire la risposta (cfr., E. De Santis, *Residenza, il domicilio non risolve*, in "Italia Oggi", 27.12.2024). Di diverso avviso Assonime, secondo cui, specialmente nelle casistiche più articolate, gli interessi di natura economica possono essere caratterizzati da una maggiore mobilità e variabilità, risultando più frammentati di quelli familiari e personali, che sono invece apprezzabili anche sotto il profilo della loro significatività qualitativa (cfr., Assonime, Circ. 25/2024). Una simile impostazione pare tuttavia (a chi scrive), discutibile dato che si pone in conflitto con il presupposto logico-giuridico del principio di tassazione su base mondiale che dovrebbe essere individuato nell'appartenenza economica del consociato alla comunità stato.

⁸ A questo riguardo, aggiunge sempre Assonime, *"risulteranno indubbiamente dirimenti la qualità delle competenze e la ragionevolezza dell'approccio dell'Amministrazione finanziaria"* (ciao core).

nella casa situata nello Stato Beta vive l'attuale coniuge di Tizio. Quest'ultimo lavora ordinariamente in Italia, si reca frequentemente in vari Paesi per viaggi professionali nonché nello Stato Beta durante i fine settimana e i periodi di astensione dal lavoro. Durante l'anno, Tizio permane mediamente 145 giorni in Italia, 120 giorni nello Stato Beta e 100 giorni in altri Paesi. In una fattispecie come quella descritta, non è immediata l'individuazione dello Stato in cui si concentrano le relazioni personali e familiari, che potrebbero essere equivalenti in entrambi i Paesi (avendo Tizio i figli in Italia e la moglie nello Stato Beta). In tal caso, si ritiene che un utile criterio possa essere individuato nel periodo di permanenza fisica sul territorio dello Stato. Nella fattispecie in esame, quindi, Tizio risulterebbe residente in Italia." (cfr., C.A.E. 20/2024, p. 11);

- c. è fisicamente "presente" nel territorio dello Stato** (a prescindere dalla residenza o dal "domicilio fiscale"), da intendersi – secondo la C.A.E. 20/2024 – *"in termini oggettivi, cioè in termini di dato meramente fattuale" "ed a prescindere della motivazioni di tale presenza"* (ad esempio, per motivi di studio, visita ad amici o parenti!)⁹. In tema di *"lavoro agile"* – cioè nel caso di lavoratori che prestano l'attività da remoto dall'Italia – l'A.E. è piuttosto *tranchante*, nel senso che *"per effetto delle nuove norme, la permanenza in Italia del lavoratore in smart working per 183 (o 184, in caso di anno bisestile) giorni determina, di per sé, la residenza fiscale nel nostro Paese"* (cfr., C.A.E. 20/2024, pag. 14). Nel caso, opposto, di lavoratori in *smart working* dall'estero, resta inteso che *"integrano la residenza fiscale in Italia anche le persone fisiche che, pur lavorando in smart working da uno Stato estero, dove sono fisicamente presenti per 183 giorni l'anno (184 giorni, se anno bisestile), soddisfino per la maggior parte del periodo d'imposta almeno uno degli altri tre criteri di collegamento individuati dall'articolo 2, comma 2, del TUIR, come modificato dal Decreto, ossia mantengano la loro residenza civilistica o il loro domicilio in Italia, ovvero risultino iscritti nell'anagrafe della popolazione residente"*.

Quanto al **criterio di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente**, lo stesso viene mantenuto ma (opportunamente) modificato **da presunzione assoluta a presunzione relativa** e, di conseguenza, superabile dimostrando *"sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, che, per la maggior parte del periodo d'imposta, non si sia configurato nessuno dei criteri alternativi - diversi da quello anagrafico - previsti dall'articolo 2, comma 2, del TUIR, ossia che, per la maggior parte del periodo di imposta, non ha avuto in Italia né la residenza civilistica, né il domicilio e non è stato presente fisicamente nel territorio dello Stato"* (cfr., C.A.E. 20/2024)¹⁰.

⁹ Il criterio della "presenza fisica" è mutuata dall'art. 15 del modello OCSE, nell'ambito del quale è però confinata ai rapporti di lavoro subordinato; estendere un simile criterio sino a farlo assurgere a principio generale può creare distorsioni: es. frontalieri, studenti, lungo degenti stranieri.

¹⁰ Riporto l'interessante nota fatta dalla C.A.E. 20/E/2024, per cui *"a gennaio 2022 i comuni italiani hanno completato la migrazione delle proprie anagrafi nell'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente (ANPR). Sul punto, l'articolo 13, comma 1, lettera a) e comma 2, del D.P.R. 223/1989 stabilisce che le persone sono obbligate a dichiarare il trasferimento della propria residenza dall'estero o all'estero nel termine di venti giorni dalla data in cui si sono verificati i fatti. Il successivo comma 3, prevede che le dichiarazioni sono sottoscritte di fronte all'ufficiale d'anagrafe ovvero inviate al comune competente. Inoltre, l'articolo 6 della l. 470/1988, ai commi 1 e*

In proposito, **Assonime** (cfr., Circ. 25/2024, § 6) ha anche evidenziato una “**importante apertura**” nella C.A.E. 20/E che riconosce al contribuente, laddove vi sia una dei due criteri automatici/formali (presenza fisica o iscrizione all’Anagrafe) la possibilità di far valere, in sede di accertamento, la circostanza di essere fiscalmente residente in un altro Stato in base alla pertinente convenzione contro le doppie imposizioni senza che sia necessario attivare una interlocuzione bilaterale tra ordinamenti¹¹.

Infine, rimane **inalterata la presunzione di residenza dei cittadini italiani trasferitisi in Stati o territori a fiscalità privilegiata ex art. 2, co. 2-bis, del T.U.II.RR.**¹² Tale presunzione di residenza può essere comunque superata avvalendosi dei criteri convenzionali per risolvere i conflitti di residenza (cfr., Cass., sent. 18.12.2023, n. 35284) o, comunque, con *“la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall’assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”* (cfr., Circ. Min. Fin. 24.06.1999, n. 140, richiamata dalla C.A.E. 20/E/2024).

2.2. Rapporti con le Convenzioni contro le doppie imposizioni

La C.A.E. 20/E/2024 è chiara nel ribadire che *“La nuova normativa interna deve essere coordinata con le disposizioni sulla residenza contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia con i Paesi esteri. La prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, infatti, pacificamente riconosciuta e, in ambito tributario, sancita dall’articolo 169 del TUIR e dall’articolo 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 20 600. Tali ultime norme dispongono, rispettivamente, l’applicazione della normativa interna in deroga agli accordi internazionali solo ove più favorevole al contribuente e la prevalenza degli accordi internazionali*

4, prevede l’obbligo per i cittadini italiani che trasferiscono la loro residenza da un comune italiano all’estero di farne dichiarazione all’ufficio consolare della circoscrizione di immigrazione entro 90 giorni, specificando i componenti della famiglia di cittadinanza italiana ai quali la dichiarazione si riferisce. L’omissione dei richiamati adempimenti, a seguito delle modifiche apportate dall’articolo 1, comma 242, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) all’articolo 11 della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 200 euro a 1.000 euro per ciascun anno in cui perdura. Si richiama, inoltre, l’attenzione sul fatto che il successivo comma 243 della legge di bilancio 2024 ha inserito nel già menzionato articolo 6 della L. 470/1988, i nuovi commi 9-ter e 9-quater, i quali prevedono, rispettivamente, che le pubbliche amministrazioni che, nell’esercizio delle funzioni, acquisiscono elementi rilevanti che indicano la residenza di fatto all’estero da parte del cittadino italiano, li comunicano al comune di iscrizione anagrafica e all’ufficio consolare per i provvedimenti di competenza (comma 9-ter), e che i comuni comunicano le iscrizioni e cancellazioni d’ufficio effettuate nell’Anagrafe degli italiani residenti all’estero all’Agenzia delle entrate per i controlli fiscali di competenza (comma 9-quater).”

¹¹ Chi scrive, questa “importante apertura” non l’ha trovata scritta nella Circ. 20/E/2024 (da nessuna parte); a tutto voler concedere, c’è un interpello – il 79/2023 – in cui l’A.E. riconosce esplicitamente all’Ufficio il potere di prendere in considerazione, in sede di accertamento ed indipendentemente da una procedura amichevole le specifiche disposizioni o le *tie breaker rules* della pertinente Convenzione in ordine gerarchico.

¹² Tenere presente che la Svizzera, ad esempio, è appena uscita (a valere dall’1.1.2024) dalla black list del D.M. 4.05.1999 per effetto del D.M. 20.07.2023 che ha attuato l’art. 12, della L. 83/2023.

sul diritto interno.”. In proposito, rileva – specie per le persone fisiche – l’art. 3 del modello di Convenzione OCSE il quale

- dapprima, individua la residenza fiscale ai fini convenzionali rimandando alla definizione adottata nella Legislazione interna di ciascuno degli Stati contraenti;
- poi, nel caso in cui le normative interne degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe una persona come residente ai fini fiscali nel rispettivo Stato, trova applicazione il successivo paragrafo 2, il quale prevede che il caso concreto debba essere risolto mediante l’applicazione delle c.d. “tie breaker rules” che consentono di attribuire la residenza ad uno solo dei due Paesi, secondo una specifica sequenza gerarchicamente ordinata: abitazione permanente, oppure ove abbia un’abitazione permanente in entrambi gli stati: centro degli interessi vitali, soggiorno abituale e nazionalità del contribuente.

2.3. Residenza delle persone giuridiche

Le società e gli enti¹³ - sono considerati **fiscalmente residenti in Italia** – se, **per la maggior parte del periodo di imposta, ivi hanno alternativamente**¹⁴:

- **la sede legale**, cioè la sede sociale indicata nell’atto costitutivo o nello statuto (c.d. criterio giuridico “formale”)¹⁵;
- **la sede di direzione effettiva**, e cioè il luogo ove si realizza *“la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l’ente nel suo complesso”*: con ciò *“sottolineando la rilevanza degli aspetti di natura fattuale in relazione al collegamento personale all’imposizione del reddito e realizzando un approccio che lo amplia e rafforza la certezza del diritto”* (cfr., Relazione Illustrativa e C.A.E. 20/E/2024).¹⁶ Si tenga presente che la Relazione Illustrativa ha (opportunamente) chiarito che *“ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci, né le attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi”*: ciò, sembrerebbe, al fine di escludere l’attività di direzione e coordinamento ex artt. 2497 e segg. del Cod. Civ.¹⁷. Al riguardo, va comunque tenuto presente che la linea di

¹³ La medesima modifica interessa la residenza delle società di persone e soggetti assimilati ex art. 5, co. 3, lett. d) del T.U.II.RR., come modificato dall’art. 2, co. 2, del D.Lgs. 209/2024.

¹⁴ Si tratta di criteri di collegamento tra loro alternativi, cosicché sarà sufficiente che ne sia soddisfatto uno solo di essi, per la maggior parte del periodo di imposta, perché si possa ivi configurare la residenza fiscale della società o dell’ente

¹⁵ La sede legale indicata nell’atto costitutivo trova pubblicità attraverso il Registro delle imprese;

¹⁶ Viene recepito testualmente il criterio di localizzazione della residenza delle imprese adottato nella totalità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni italiane ad oggi in vigore. La sede di direzione effettiva rappresenta anche il criterio al quale nelle Convenzioni si rimanda in ipotesi di doppia residenza, quale “Tie breaker rule”, anche nell’ambito, ove prevista, di una procedura amichevole.

¹⁷ Cfr., in proposito, una interessante pronuncia della Corte di Cassazione (sent. n. 1544 del 2023), laddove si chiarisce che non può, comunque, esservi identificazione tra la sede di direzione di un’entità e la sede della controllante fino a quando l’attività di direzione e coordinamento non ne abbia usurpato l’impulso imprenditoriale divenendone un vero e proprio amministratore indiretto: “nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l’attività principale e sostanziale dell’ente è esercitata e

demarcazione tra le normali direttive e raccomandazioni del socio che non “usurpano” il ruolo dell’organo amministrativo e l’effettiva ingerenza gestoria del socio è spesso molto sottile e lo diventa ancora di più al decrescere delle dimensioni organizzative della società¹⁸;

- **la gestione ordinaria in via principale**, la quale è identificabile nel “continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso.” Con l’introduzione di tale criterio viene dato rilievo agli atti relativi alla gestione ordinaria della società o dell’ente, e quindi, al c.d. day-to-day management¹⁹, inteso come *“luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all’ordinaria amministrazione della stessa”* e ciò prendendo atto che *“i fattori di determinazione della gestione ordinaria variano a seconda della conformazione della struttura imprenditoriale, dell’attività caratteristica, nonché dell’organizzazione del complesso aziendale della Società o dell’Ente”* (cfr., Circ. 20/E/2024). Su tale ultimo profilo, nell’ambito dei gruppi multinazionali, va adeguatamente soppesata la rilevanza dei c.d. “servizi a basso valore aggiunto” (assistenza contabile e fiscale, servizi di tesoreria, IT, marketing, payroll, etc.) spesso forniti alle diverse consociate dalla capogruppo o da consociata incaricata *ad hoc*. Un insieme di servizi di tal genere può evidentemente assorbire una gran parte del perimetro dell’attività gestoria che caratterizza il *day to day management*, con il rischio che – sulla base di un esame caso per caso, la residenza fiscale del “fruitore” dei servizi in questione, seppur dotato di una sua sostanza organizzativa, possa essere attratta nello Stato del prestatore.

La nuova formulazione dell’art. 73, co. 3, del T.U.II.RR., in continuità con la disposizione vigente, **non modifica i criteri di individuazione della residenza fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio e dei trust**²⁰.

... il concetto di sede dell’amministrazione non può coincidere sic et simpliciter con l’attività di direzione e coordinamento che la capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata, adoperando quella prerogativa tipica del controllo societario di cui all’art. 2359 cod. civ., che si realizza attraverso atti d’indirizzo strategico ed operativo ... in quanto lo spostamento effettivo, presso la controllante, della sede dell’amministrazione della consociata presuppone un grado di eterodirezione concreta superiore, integrando una fattispecie in cui la società controllante assume i connotati di un vero e proprio amministratore indiretto della società controllata, della quale usurpa l’impulso imprenditoriale, sottraendole ogni prerogativa sovrana in ordine alla propria operatività e riducendola a mero satellite”.

¹⁸ E. Della Valle, *Sulla residenza la linea sottile di direzione e gestione*, in “Sole 24h”, 8.11.2024.

¹⁹ Allineamento diretto a quanto previsto dal § 24.1 del Commentario all’art. 4 del Modello OCSE, secondo cui – tra i fattori considerati per la risoluzione di un conflitto di residenza a favore di uno Stato contraente – è compreso il luogo dove avviene la gestione quotidiana dell’attività.

²⁰ La determinazione della residenza dei trust è oggetto, tuttavia, di una modifica di natura probatoria. Secondo il nuovo articolo 73, comma 3 del TUIR *“si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze emanato ai sensi dell’articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un’attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.* Nella nuova formulazione della disposizione la presunzione di residenza del trust nel territorio italiano è, quindi, modificata da assoluta a relativa, consentendo al contribuente di fornire prova contraria della residenza fiscale del trust (cfr., C.A.E. 20/E/2024).

3. D.LGS. 13.12.2024, N. 192 - MODIFICHE AL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI NELL'AMBITO DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE (CENNI)

- **referimento normativo:** D.Lgs. 12.02.2024, n. 192, art. 15 (in G.U. 16.12.2024, n. 294)
- **decorrenza:** il D.Lgs. 192/2024 è entrato in vigore il 31.12.2024; con riferimento all'art. 15, viene previsto che le *“disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”* (quindi, 2024, tolta specifica previsione riguardante il nuovo art. 177-ter del T.U.II.RR.; vd. oltre)

L'art. 15 del D.Lgs. 192/2024, rubricato *“Modifiche al riporto delle perdite e operazioni straordinarie”*, prevede una generale revisione del regime delle perdite nell'ambito delle operazioni straordinarie, in **attuazione dell'art. 6, co. 2, lett. e), della L. 111/2023**.

In (estrema) sintesi, l'art. 15, co. 1 contempla i seguenti interventi

❖ **lettera a) → modifiche all'art. 84 del T.U.II.RR. (riporto delle perdite)**, in particolare

- i principi generali in materia di riporto delle perdite ex **art. 84, co. 3**, rimangono invariati ma **viene modificata la nozione di “attività principale esercitata”**²¹ nel caso in cui venga trasferita, o acquisita da terzi, la maggioranza delle partecipazioni aventi di diritti di voto nell'assemblea ordinaria della società che riporta le perdite e, congiuntamente modificata l'attività di fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate: ora si intende il **mutamento del settore economico o del comparto merceologico di attività o nei casi di acquisizione d'azienda o di ramo d'azienda** (e che non può essere costituita dalla mera immissione di risorse finanziarie o beni strumentali aggiuntivi).
- viene **modificata l'individuazione delle perdite assoggettate a limitazione** (84, co. 3) che diventano:
 - le perdite risultanti al termine del p.i. precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni; oppure
 - nel caso in cui il trasferimento intervenga dopo la prima metà del periodo d'imposta, quelle risultanti al termine del p.i. in corso alla data del trasferimento stesso;
- le limitazioni non si applicano al superamento del test basato – come già previsto – sul confronto dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica, nonché delle spese per lavoro subordinato e relativi contributi, tra il C/E dell'esercizio precedente e quello dell'esercizio nel corso del quale è avvenuto il trasferimento e i due esercizi anteriori (il secondo termine è assunto al 40% della media di tali due esercizi. con il nuovo **art. 84, co. 3-bis eliminata** la **“condizione di vitalità”** relativa alla presenza di un minimo di 10 dipendenti nell'impresa nel biennio precedente a quello del trasferimento (questa modifica risponde

²¹ Requisito temporale invariato: modifica dell'attività principale assume rilevanza se interviene nel p.i. in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi ed anteriori.

a una finalità di omogeneizzazione delle norme, in quanto condizione non presente negli artt. 172 e 173);

- in caso di superamento del test di vitalità effettuato, viene introdotto (cfr., art. 84, co. 3-ter) il nuovo limite quantitativo del **valore del patrimonio netto della società che riporta le perdite inteso come valore economico e non contabile, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società**. Tale importo dev'essere ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di riferimento e il rapporto tra lo stesso valore economico del PN e quello contabile: tali conferimenti e versamenti antecedenti vengono cioè rideterminati proporzionalmente. In assenza della relazione di stima, il limite quantitativo rimane il PN contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite in questione, senza tenere conto dei conferimenti degli ultimi 24 mesi²²;
- il nuovo art. 84, co. 3-quater conferma il principio per cui le disposizioni di c.s. si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE;

Da tenere presente che le limitazioni e le condizioni di riporto delle perdite ex art. 84, co. 3 novellato, non si applicano qualora le operazioni si verifichino nell'ambito dello stesso gruppo a norma del neo-introdotto art. 177-ter del T.U.II.RR. (vedasi oltre);

❖ **lettera b) → modifiche all'art. 172 nel T.U.II.RR. (fusione)**

In coerenza con le modifiche apportate all'art. 84, co. 3, 3-bis e 3-ter, del T.U.II.RR., il limite quantitativo del patrimonio netto è da assumere in base al **valore economico determinato alla data di efficacia dell'operazione, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società** (non viene, quindi, mai previsto l'intervento del Tribunale). Il patrimonio netto contabile resta comunque quale limite quantitativo da assumere in caso di assenza della relazione di stima. In continuità con la disciplina attualmente in vigore, il patrimonio netto contabile è quantificato al netto dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi **24 mesi antecedenti** alla data di riferimento del bilancio (o della situazione contabile). Per coerenza, la nuova versione della norma stabilisce che, anche in caso di assunzione del valore economico, lo stesso vada ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti dei 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio netto e quello contabile, rideterminando quindi proporzionalmente tali conferimenti e versamenti antecedenti. Viene rimossa la limitazione al riporto delle perdite in presenza di svalutazioni delle partecipazioni fiscalmente dedotte.

Il riporto delle perdite resta, poi, subordinato al superamento del c.d. **test di vitalità**, sempre basato (come nella disciplina attualmente in vigore) sui parametri dei ricavi e proventi

²² Tra i versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dello Stato o da altri enti pubblici.

dell'attività caratteristica e delle spese per lavoro dipendente e relativi contributi. Stando alle modifiche, tale condizione deve verificarsi anche nel periodo che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data antecedente a quella di efficacia giuridica dell'operazione²³.

Per le fusioni retrodatate (172, co. 7-bis), le limitazioni al riporto riguardano anche le perdite maturate nel periodo interinale che va dall'inizio del p.i. alla data di efficacia giuridica dell'operazione (limitatamente alla perdita che si genera in capo alla società incorporata²⁴.

Da tenere presente che le limitazioni e le condizioni di riporto delle perdite ex art. 172, co. 7 e 7-bis novellato²⁵, non si applicano qualora le operazioni si verifichino nell'ambito dello stesso gruppo a norma del neo-introdotto art. 177-ter del T.U.II.RR. (vedasi oltre); tuttavia, alle perdite, alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE conseguiti sino al p.i. antecedente a quello in corso al 31.12.2024, tuttavia, non si applicano le disposizioni dell'art. 177-ter in tema di salvaguardia delle operazioni infragruppo

❖ **lettera c) → modifiche all'art. 173 nel T.U.II.RR. (scissione)**: introduzione nell'istituto della **scissione** delle novità viste sopra in materia di riporto delle perdite, delle eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze ACE.

❖ **lettera d) → introduzione del nuovo art. 177-ter nel T.U.II.RR.** (*"Disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo"*): si prevede la disapplicazione dei limiti e delle condizioni di riporto delle perdite fiscali viste sopra cioè ex art. 84, co. 3, 172, co. 7 e 7-bis, e 173, co. 10, del T.U.II.RR., nel caso in cui le operazioni contemplate da tali norme si realizzino all'interno dello stesso gruppo. In estrema sintesi, viene stabilita la **libera compensabilità** (senza i limiti legati alla "vitalità" e all'ammontare del patrimonio netto) **delle perdite "infragruppo", ossia conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti erano già appartenenti allo stesso gruppo** (circostanza che si verifica se una di esse controlla²⁶ l'altra società o le altre società partecipanti, o se tutte le partecipanti sono controllate dallo stesso soggetto). **La disapplicazione dei limiti opera anche per le perdite conseguite antecedentemente**, ma "omologate" attraverso il superamento dei test quantitativi (e di vitalità) all'atto dell'ingresso nel gruppo o successivamente, in occasione dell'acquisizione del controllo delle

²³ Vengono meglio esplicitati due profili:

a. quello formale, per cui il superamento del test di vitalità è conditio sine qua non per il riporto delle perdite e la sua verifica viene logicamente prima di quella del limite quantitativo del patrimonio netto;
b. l'esplicitazione del principio per cui il test di vitalità va effettuato anche in relazione all'intervallo di tempo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia giuridica della fusione.

²⁴ Mente la disposizione previgente estendeva i limiti al riporto *"al risultato negativo che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione"* (nel periodo interinale).

²⁵ Che riguardano sia le perdite conseguite nei periodi d'imposta in cui le società facevano parte dello stesso gruppo, sia le perdite conseguite nei p.i. antecedenti per le quali, all'atto dell'ingresso del gruppo della società a cui si riferiscono o successivamente, abbiano trovato applicazione i limiti e le condizioni di utilizzo previsti dai co. 7 e 7-bis dell'art. 177.

²⁶ Controlla ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1) e co. 2, del Cod. Civ..

società che le hanno prodotte da parte del gruppo (art. 84, comma 3, T.U.II.RR.), o dell'acquisizione dell'eredità delle perdite da parte del gruppo a seguito di fusioni o scissioni.

La nuova disciplina dell'art. 15, demanda (**comma 2**) ad un **decreto di attuazione l'individuazione di specifici criteri** per la determinazione del periodo di appartenenza al gruppo di ciascuna società nonché per la determinazione dell'"anzianità delle perdite". Si precisa, in particolare, che le perdite assoggettate ai (nuovi) limiti si considerano conseguite all'atto dell'ingresso nel gruppo o all'atto in cui è effettuata la fusione o scissione: in sostanza, dette perdite assumono l'anzianità del momento in cui sono sottoposte ai limiti (di vitalità e del patrimonio netto). Si precisa, inoltre, che si considerano prioritariamente utilizzate le perdite conseguite nel periodo d'imposta meno recente. Infine, nel caso di perdite "miste" eccedenti il patrimonio netto, l'importo eccedente si considera formato prioritariamente dalle perdite antecedenti al gruppo e "non omologate"²⁷, determinando una corrispondente riduzione (in caso di incapienza) sino alla concorrenza delle stesse.

Infine, l'art. 15, co. 2, introduce un apposito regime transitorio per le perdite, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze ACE conseguite fino al p.i. antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto."

4. D.LGS. 12.02.2024, N. 13 - MODIFICHE IN TEMA DI ISTITUTI DEFLATTIVI ED ATTI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

- **referimento normativo:** D.Lgs. 12.02.2024, n. 13 (in G.U. 21.02.2024, n. 43)
- **decorrenza:** il D.Lgs. 13/2024 è entrato in vigore il 22.2.2024 (cfr., art. 41, co. 1); per effetto dell'art. 41 co. 2, le novità apportate dall'art. 1 del D.Lgs. 13/2024 si **applicano a partire dagli atti emessi dal 30.4.2024**: si tratta, per quanto qui in trattazione, delle modifiche in tema di
 - adesione ai P.V.C.;
 - accertamento con adesione;
 - atti di recupero dei crediti d'imposta
 - competenza degli uffici sui redditi prodotti in forma associata;

4.1. – La "nuova" adesione ai Processi Verbali di Constatazione (P.V.C.)

- **referimenti normativi:** art. 5-*quater* del D.Lgs. 218/1997, come introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. d), 12.02.2024, n. 13
- **decorrenza:** P.V.C. consegnati dal **30 aprile 2024**

²⁷ "Omologate", cioè le perdite conseguite antecedentemente per cui abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo o anche successivamente, i limiti al riporto e le condizioni di utilizzo delle perdite sopracitati.

4.1.1 Ambito soggettivo: tutti i contribuenti, persone fisiche e giuridiche destinatari di un P.V.C. consegnato dal 30.04.2024.

4.1.2. Ambito oggettivo

Il “nuovo” istituto²⁸ risulta applicabile ai **P.V.C. “redatti”** (*rectius*, consegnati²⁹) **dal 30 aprile 2024** relativi a imposte sui redditi e relative ritenute e addizionali, IVA, IRAP, imposte sostitutive, imposta di registro, imposta sulle successioni/donazioni, ipocatastali, imposta sulle assicurazioni e recupero crediti d’imposta e agevolativi³⁰, contributi previdenziali determinati nell’ambito della dichiarazione dei redditi (contributi artigiani e commercianti e gestione separata INPS).

Deve comunque trattarsi di **verbali di constatazione** redatti ex art. 24 della L. 4/1929 e dunque di P.V.C. **redatti al termine di una verifica caratterizzata da “accessi”** e dunque non i processi verbali di “accesso” o i processi verbali di “contraddittorio” redatti al termine delle c.d. “indagini a tavolino”.

Sono invece esclusi dall’adesione i rilievi da cui originano atti di contestazione per sole sanzioni (es. omesso/infedele quadro RW), quelli che danno luogo a cartelle di pagamento come le imposte dichiarate ma non pagate) e le c.d. segnalazioni non immediatamente trasferibili in atti di accertamento parziale³¹.

L’adesione al P.V.C. **dev’essere “integrale”** e dunque riguardare **tutte le violazioni sostanziali e quelle relative agli obblighi contabili** ad esse prodromiche (ossia quelle funzionali all’evasione del tributo cui le violazioni sostanziali si riferiscono) **constatate nel P.V.C. e tutti i periodi d’imposta oggetto del verbale**³², non essendo possibile scegliere di definirne solo alcuni.

4.1.3. Procedura

Il contribuente può presentare³³ – **entro il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del P.V.C. – una comunicazione all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate**

²⁸ Di fatto, una “riedizione” allargata dell’art. 5-*bis* del D.Lgs. 218/1997 introdotto dal D.L. 112/2008 e abrogato dalla L. 190/2014 a far data dal 1° gennaio 2015 (quando venne introdotta la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso anche dopo la notifica del P.V.C.).

²⁹ Come emerge anche dal modello di adesione (ancorchè si tratti di un “fac-simile”, non di un modello ufficiale ed obbligatorio) reso disponibile dal 2.05.2024 sul sito web dell’A.E., il quale fa espresso riferimento alla “data di consegna del processo verbale”; ciò ancorchè la norma utilizzi il termine “redatti”, il quale potrebbe essere inteso anche come riferimento ai P.V.C. “emessi”, cioè sottoscritti dai verificatori e protocollati.

³⁰ A differenza della “vecchia” adesione ai P.V.C. che era limitata a II.RR. ed IVA.

³¹ Si ritiene che i rilievi in tema di abuso del diritto non possano essere definiti, essendo regolati da una specifica forma di contraddittorio (cfr., art. 10-*bis* della L. 212/2000) e questo anche secondo una direttiva interna all’A.E. (cfr., Eutekne.Info 15.05.2024).

³² Cfr., Cass., sent. 24.02.2021, n. 4966.

³³ La comunicazione va consegnata direttamente mediante PEC, consegna diretta o raccomandata A/R (nel qual caso occorre anche unire la copia di un documento di riconoscimento) o inviata a mezzo PEC agli Uffici competenti e agli Organi verificatori.

territorialmente competente³⁴ per il periodo/i d'imposta oggetto di definizione indicato nel verbale, nonché all'Organo verificatore (cioè l'Ufficio dell'Ente che ha redatto il P.V.C. o, se del caso, la G.d.F.) utilizzando l'apposito modello rilasciato dall'A.E. (cfr., nota 2), in cui **presta adesione**

a. senza condizioni;

b. condizionandola alla rimozione di errori manifesti³⁵, nel qual caso – **entro 10 giorni dalla comunicazione del contribuente** – l'organo che ha redatto il verbale può correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale, informandone immediatamente il contribuente ed il competente ufficio dell'A.E.³⁶. In proposito, è stato ritenuto³⁷ che ancorchè debba trattarsi di errore "immediatamente riconoscibile" non può escludersi, potenzialmente, che non venga condivisa l'evidenza dell'errore stesso, cui viene condizionata l'istanza: in tale ipotesi, stante la richiesta "condizionata", l'interessato – quantunque la norma non lo preveda – avrebbe diritto a non dar seguito all'adesione; per converso, nel caso di richiesta "senza condizioni", l'istanza di adesione non appare ritrattabile (come accadeva per la "vecchia" adesione ai P.V.C.).

Entro i **60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente** (nel caso di adesione condizionata il termine decorre dalla comunicazione effettuata all'A.E. da parte dell'organo che ha redatto il verbale) **l'A.E. notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale**³⁸, ove sono indicati *"separatamente, per ciascun tributo, gli elementi e le motivazioni su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale"* (cfr. art. 5-quater co. 5, D.Lgs. 218/1997 che richiama l'art. 7, stesso Decreto): **il perfezionamento dell'istituto coincide con la notifica di tale atto, essendo irrilevante il momento successivo del pagamento**³⁹.

³⁴ La competenza è la Direzione provinciale/regionale (grandi contribuenti) di domicilio fiscale del contribuente relativamente ai pp.ii. oggetto di controllo.

³⁵ Locuzione da intendersi ristretta ai soli casi di *"errori ictu oculi riconoscibili, senza necessità di attività interpretativa o valutativa"* (cfr., Relazione Illustrativa al D.Lgs., che si discosta dal parere reso dalla VI Commissione Finanze della Camera...); tra l'altro, stando alla norma, sembra che il potere di correggere (o meno) l'errore evidenziato dal contribuente spetti soltanto al "verificatore" (si pensi, ad un P.V.C. della G.d.F.), mentre all'A.E. non viene riservato alcun potere, nemmeno di vigilanza, quantunque sia la sola titolare del potere impositivo (sarà solo informata "immediatamente" delle correzioni).

³⁶ In caso di mancato recepimento della correzione dei rilievi da parte dell'organo che ha emesso il PVC, al contribuente è comunque attribuita la possibilità di aderire, senza condizioni, alla totalità dei rilievi definibili constatati nel P.V.C., presentando una nuova comunicazione, purché non siano ancora decorsi i 30 giorni dalla data di consegna del verbale (cfr., sezione informativa sull'adesione ai P.V.C. del sito web A.E.).

³⁷ Cfr., Ambrosi-Iorio, *P.V.C., test di convenienza sull'adesione alla definizione agevolata*, in "Sole 24h", 4.05.2024.

³⁸ La norma parla di "accertamento parziale", per cui il contribuente non è al riparo – quanto meno in astratto – da successivi accertamenti. Il riferimento all'accertamento parziale non è comunque felicissimo dato che lo stesso è circoscritto all'imposizione diretta (cfr., att. 41-bis/600) e dell'IVA (cfr., art. 54, co. 5), mentre (ora) l'adesione al P.V.C. può avvenire anche per le imposte d'atto (registro, successioni, etc.), le quali però non potrebbero essere oggetto di accertamento parziale mancando una norma speciale equiparabile ai citati art. 41-bis/600 e 54/633.

³⁹ Cfr., precisazioni sito web A.E. ma coerenti con quanto già affermato in relazione alla "vecchia" adesione ai P.V.C.; cfr., C.A.E. 17.09.2008, n. 55, § 5.

Entro **20 giorni successivi** alla notifica dell'atto di definizione, il **contribuente** deve procedere al **versamento dell'intero** o della **prima rata** secondo le regole previste per l'accertamento con adesione (cfr., rinvio all'art. 8/218) e dunque **otto rate trimestrali per gli importi fino a 50.000 euro** o **sedici rate trimestrali per importi superiori**; sull'importo delle rate successive alla prima si applicano gli **interessi al saggio legale** (dall'1.1.2025 al 2% annuo) calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione⁴⁰.

Qualora l'adesione riguardi violazioni inerenti **crediti di imposta e agevolativi indebitamente utilizzati in compensazione**, **non è possibile avvalersi della rateazione**; in tal caso il versamento delle somme dovute deve avvenire necessariamente in un'unica **soluzione e senza possibilità di compensazione**.

In caso di **mancato pagamento** nei termini delle somme dovute nell'atto di definizione, il competente ufficio dell'Agenzia provvede all'**iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle stesse** ex art. 14 del D.P.R. 602/1973.

4.1.4. Conseguenze e benefici

Le **sanzioni sono ridotte ad un sesto del minimo edittale** (rispetto al "terzo" dell'accertamento con adesione ordinario o al "quinto" del ravvedimento dopo il P.V.C.). Opera il **cumulo giuridico** (sia pure nella versione "ristretta" ovvero limitatamente alla singola imposta ed al singolo anno) e la **definizione ha effetto sui contributi INPS** spettanti alle Gestioni artigiani e commercianti e alla gestione separata (che vanno pagati sul maggior reddito accertato, ma sui medesimi non spettano sanzioni ed interessi; cfr., C.A.E. 17.09.2008, n. 55, § 2); inoltre, l'adesione

- preclude la recidiva ex **art. 7**, co. 3, del D.Lgs. 472/1997;
- osta alle sanzioni accessorie (salvo la chiusura dei locali commerciali per violazioni sulla trasmissione dei corrispettivi).

Si aggiungano anche i **riflessi sul piano penal-tributario** – che considerate le modifiche operate dal D.Lgs. 87/2024 – prevedono:

a. l'esclusione dalla punibilità per i reati ex artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, co. 1, del D.Lgs. 74/2000 se, *"prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed 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 [...]"* (cfr., art. 13, co. 1, D.Lgs. 74/2000)⁴¹;

⁴⁰ Con R.A.E. 2.08.2024, n. 44/E, l'A.E. ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito di adesione ai P.V.C..

⁴¹ Con le ulteriori avvertenze per cui

- art. 13, co. 3, *"qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una volta sola per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario.*
- art. 13, co. 3-ter: *ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: [...]*

b. la diminuzione fino alla metà delle pene previste e la non applicazione delle pene accessorie, se *“prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative ed interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale [...]”* In tal caso, *“il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso”* (cfr., **art. 13-bis, co. 1 e 1-bis, del D.Lgs. 74/2000**, come novellato dal D.Lgs. 87/2024 con efficacia dal 29.06.2024)⁴².

In caso di consegna del **P.V.C. opera sempre la sospensione dei termini di accertamento per trenta giorni**, al fine di consentire l'adesione del contribuente, anche per annualità non in scadenza alla fine dell'anno (cfr., art. 5-*quater*, co. 4): ne conseguirebbe che – ogni volta che viene formato un P.V.C. per le fattispecie ex art. 1, del D.Lgs. 218/1997, i termini di accertamento vengono sospesi per trenta giorni⁴³.

4.1.5. Casi particolari

Per i c.d. **“soggetti trasparenti”** (società di persone, Srl trasparenti, Trust, etc.), è prevista una procedura particolare che ricalca quella che era stata a suo tempo prevista dal D.M. 3.08.2009 per la “vecchia adesione” (cfr., sito web A.E. su adesione ai P.V.C.; C.A.E. 17.09.2008, n. 55, § 6): l'eventuale definizione dei soci/beneficiari è **successiva** alla definizione della società/trust, **non potendo il socio/beneficiario definire la propria posizione sulla base di un verbale non definito dalla società partecipata o dal trust**.⁴⁴ In presenza di un maggior reddito constatato

b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;

c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;

⁴² Pare che – intenzionalmente (o meno) – il Legislatore abbia trascurato che le rateizzazioni connesse agli istituti deflativi (compresa l'adesione ai P.V.C.) – possano protrarsi fino a quattro anni e dunque ben oltre i termini di “sospensione” previsti dall'art. 13-bis (ed anche del precedente art. 13).

⁴³ Disposizione che ha un senso per le annualità in scadenza nel medesimo anno di redazione del P.V.C., un po' meno se, come pare, è da intendersi riferito alla generalità delle annualità oggetto di verifica.

⁴⁴ In altri termini, i soci non possono definire la loro posizione se non “passando” attraverso la comunicazione del legale rappresentante della Società, che effettua la comunicazione in relazione al maggiore reddito accertato. Al

nel processo verbale consegnato alla società partecipata/trust, **a seguito di richiesta di adesione e conseguente notifica dell'atto di definizione alla stessa** (in cui sono liquidate anche le imposte dovute dai singoli soci), l'Ufficio provvederà ad inviare ai soci/beneficiari una richiesta di adesione in merito al reddito ad essi attribuibile.

I soci/beneficiari potranno definire la propria posizione previo invio della comunicazione di adesione entro i **30 giorni** successivi alla notifica dell'atto di definizione (con versamento da effettuare entro ulteriori **20 giorni**, in unica soluzione o a rate) o rinunciarvi attendendo l'accertamento parziale dell'ufficio per la quota di reddito ed essi imputabile.

Per quanto concerne i **soggetti in regime di consolidato**, la comunicazione può essere presentata sia dalla consolidata sia dalla consolidante; ex art. 121, comma 1, lettera c) del T.U.II.RR., è onere della consolidata nei cui confronti è stato redatto un processo verbale di constatazione contenente rilievi accertabili con l'atto unico, portare a conoscenza della consolidante l'avvenuta consegna dello stesso. La comunicazione va presentata oltre che all'organo verificatore, all'ufficio dell'Agenzia competente nei confronti della consolidata. Il modello deve essere sottoscritto dal legale rappresentante della società che lo presenta (consolidata o consolidante).

L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale sia alla consolidata che alla consolidante; la consolidata o la consolidante procederanno al pagamento nei modi e nei termini sopra indicati.

4.1.6. Rapporti tra ravvedimento ed adesione ai P.V.C..

Premesso che sarà necessario un intervento chiarificatore dell'A.E. sul tema – dato che non aiutano nemmeno i precedenti sulla “vecchia” adesione ai P.V.C. in quanto il contesto normativo era differente poichè non era consentito il ravvedimento in sede di verifica o a conclusione della stessa – la (rada) dottrina che si è occupata del tema sostiene che **i due istituti sono alternativi e non si sovrappongono**: in particolare, si ritiene che un eventuale ravvedimento operoso in corso di verifica di uno o più rilievi (magari ad 1/5 delle sanzioni) non possa precludere la definizione dei rimanenti rilievi contenuti nel P.V.C. (ad 1/6 delle sanzioni). Diversamente, nell'ipotesi in cui il contribuente in corso di verifica abbia presentato una dichiarazione integrativa in aumento, senza provvedere al ravvedimento pagando il dovuto, l'eventuale adesione al P.V.C. dovrebbe essere integrale, comprensiva del rilievo integrato, ma non ravveduto.⁴⁵

di là che si tratta di una procedura “ipotizzata” dall'A.E., pare poco rispettoso dei diritti del contribuente che il socio, se rimane libero di non aderire, *a contrariis*, può aderire solo se lo fa la società...

⁴⁵ G. Antico, *Il ravvedimento in corso di verifica non inibisce l'adesione ai P.V.C.*, in “Il Fisco”, 15/2024, p. 1380; conforme: D. Liburdi-M. Sironi, *Definizione agevolata dei P.V.C. per ridurre il lasso temporale tra azione di controllo e riscossione*, in “Il Fisco”, p. 1123.

4.2. L'accertamento con adesione in veste "riformata"

- **referimenti normativi:** D.Lgs. 218/1997, come modificato dal D.Lgs. 12.02.2024, n. 13
- **decorrenza:** atti emessi⁴⁶ dopo il **30 aprile 2024** ex art. 41, co. 2, del D.Lgs. 12.02.2024, n. 13⁴⁷

4.2.1 Premessa

Il **D.Lgs. 13/2024** interviene sulla disciplina dell'**accertamento con adesione** contenuta nel **D.Lgs. 218/1997**,

- al fine di rendere **coerente** tale **istituto deflativo con l'obbligo di contraddittorio preventivo** ex **art. 6-bis della L. 212/2000** (in vigore dal 18.01.2024), secondo cui **tutti gli atti impositivi** (a parte quelli esclusi ex D.M. 24.04.2024) devono essere **preceduti** – sotto pena di **annullabilità**, da un **contraddittorio preventivo "informato ed effettivo"**⁴⁸, nonchè
- in termini di **ambito di applicazione** dell'istituto:
 - **eliminando il richiamo all'INVIM** tra le imposte definibili, trattandosi di imposta non più in vigore; ferma restando la possibilità di definire in adesione gli accertamenti relativi alle imposte sui redditi e all'Iva; nonché quelli relativi alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale (cfr., art. 1, co. 2);
 - inserendo, tra quelli definibili in adesione, anche gli atti relativi al **recupero dei crediti indebitamente compensati** non dipendenti da un precedente accertamento (cfr. art. 1, co. 1), emessi **dal 30 aprile 2024**; ferma restando l'applicabilità dell'istituto al P.V.C. e all'avviso di accertamento. «*Quanto agli avvisi di recupero di tali crediti, la norma offre al contribuente*

⁴⁶ In assenza di indicazioni ulteriori, per atti "emessi" dovrebbero intendersi, a seconda dei casi, l'emissione dello schema d'atto comunicato al contribuente o l'emissione dell'accertamento; in ogni caso, di **atti "firmati e protocollati" dall'Agenzia** (cfr., C.A.E. 25/E/2020, risposta 3.10.6).

⁴⁷ Nonostante la previsione dell'art. 41 del D.Lgs. 13/2024 fosse relativamente chiara, gli uffici dell'A.E. si sono mossi senza una linea unitaria rendendo necessario:

- prima un **atto di indirizzo del MEF (29.02.2024)**, con cui era stato stabilito che *"fino al momento dell'emanazione del decreto ministeriale di elencazione delle fattispecie nelle quali il diritto al contraddittorio è assolutamente escluso e, in ogni caso, fino alla predetta data del 30 aprile 2024 nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente"*; e, successivamente,
- l'**art. 7, co. 1 e 2, del D.Lgs. 39/2024** (c.d. "decreto agevolazioni" con cui è stata formalmente esclusa l'applicazione del contraddittorio preventivo secondo il nuovo assetto per gli atti ed inviti al contraddittorio emessi prima del **30.04.2024**, contestualmente disponendo che si continui ad applicare la previgente disciplina sino a tale data. Un tanto, con l'**ulteriore precisazione** (co. 3, piuttosto rilevante per gli Uffici) che *"qualora l'A.F. abbia, prima della data di entrata in vigore del presente decreto (30.03.2024), comunicato al contribuente lo schema d'atto ex art. 6-bis della L. 212/2000, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo, del medesimo articolo"*: e cioè se la scadenza del termine (per emettere lo schema d'atto) è successiva a quella di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine decorrono meno di 120 gg., tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

⁴⁸ In tal senso è stato abrogato l'art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997 che contemplava il "vecchio" invito obbligatorio: tale disposizione recava una disciplina parziale e settoriale del diritto al contraddittorio, ora superata e assorbita dalla previsione "generale" del citato 6-bis/212. Per completezza, va comunque segnalato che l'art. 5-ter opera per gli atti emessi fino al 30.04.2024.

la possibilità di definire in adesione o in acquiescenza la pretesa con una riduzione a 1/3 delle sanzioni irrogate» (cfr., Relazione illustrativa del D.Lgs. 13/2024).

La **procedura di adesione è distinta** a seconda che si tratti di atto impositivo soggetto all'obbligo di contraddittorio preventivo o meno.

4.2.2. Atti inclusi nel contraddittorio preventivo

Per questa categoria d'atti, l'Ufficio deve – sotto pena di annullabilità dell'atto stesso – **mettere a disposizione** del contribuente uno **“schema d'atto”** concedendogli non meno di **60 giorni per presentare memorie** (o comunque materiale difensivo), **che dev'essere necessariamente valutato dall'Ente impositore**⁴⁹; tale schema di provvedimento contiene anche l'invito alla presentazione della domanda di adesione che, se presentata, è alternativa alla procedura di contraddittorio preventivo.

Di conseguenza, **il contribuente – una volta ricevuto lo “schema d'atto” – può, alternativamente,**

- presentare **deduzioni difensive entro 60 gg.**, che potrebbero costituire la (potenziale) “base” di discussione su cui si sviluppare il contraddittorio (di fatto è questa la sola ipotesi in cui si può realizzarsi concretamente il c.d. “contraddittorio preventivo”)⁵⁰.
- formulare **istanza di adesione entro 30 gg.**, nel qual caso l'A.E. notificherà l'invito a comparire ex art. 5 del D.Lgs. 218/1997⁵¹; con la precisazione che tale istanza non potrà essere reiterata alla ricezione dell'avviso di accertamento o dell'atto di recupero⁵².

Si tenga presente che entrambi i termini non sono sospesi,

- né dalla sospensione feriale dei termini processuali (1.8-31.08) avendo una dimensione esclusivamente “amministrativa”;
- né dalla pausa estiva (1.8-31.08) ed invernale (1.12.-31-12) ex art. 10 del D.Lgs. 1/2024, in quanto non compresi tra gli atti ivi elencati (lettere di compliance ed avvisi bonari); è anche vero che
- la prassi (interna) dell'A.E. ha ritenuto efficace (in particolare per le controdeduzioni allo schema d'atto) l'art. 37, co. 11, del D.L. 223/2006, secondo cui *“I termini per la trasmissione*

⁴⁹ Ad avviso di chi scrive, sotto pena di annullabilità, dato che *“L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”* (art. 6-bis, co. 3, della L. 212/2000).

⁵⁰ Si richiama quanto già scritto *supra* e cioè che l'**art. 6-bis, co. 3, della L. 212/2000** prevede che *“se la scadenza di tale termine (per la presentazione delle osservazioni) è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla scadenza del termine di esercizio del contraddittorio”*.

⁵¹ Il quale, di norma, non differisce granchè dallo “schema d'atto”.

⁵² Ad avviso di chi scrive, sfugge il motivo per cui il contribuente debba essere così poco accorto da presentare l'istanza di adesione entro 30 gg., visto che le parti (vd. oltre) possono comunque addivenire all'accertamento con adesione sulla base dello “schema d'atto”, precludendosi così, a priori e senza motivo, la possibilità di inviarla successivamente all'eventuale notifica dell'avviso di accertamento/recupero (art. 6, co. 2-*quater*).

dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle entrate o da altri enti impositori sono sospesi dal 1º agosto al 4 settembre, esclusi quelli relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di rimborso ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

Qualora il contribuente **decida di non formulare l'istanza di adesione** una volta ricevuto lo schema d'atto, **può ancora farlo nel momento in cui riceverà l'avviso di accertamento o di recupero del credito**, ma in tal caso

- la domanda di adesione andrà **formulata entro 15 giorni** dalla notifica dell'avviso di accertamento/recupero;
- **il termine di impugnazione per proporre ricorso sarà sospeso per 30 giorni** (e non più per 90).

In tal caso, però, l'Ufficio **“non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni formulate dal contribuente ex art. 6-bis, co. 3, della L. 212/2000, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o di rettifica” (art. 7, co. 1-quater).**⁵³

E' comunque sempre fatta salva la possibilità, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'art. 6-bis/212 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento (cfr., art. 6, co. 2-ter).

4.2.3. Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Per gli **atti esclusi dal c.d. contraddittorio preventivo ex art. 6-bis, co. 2, della L. 212/2000** ed elencati dal **D.M. 24.04.2024** e cioè

- **gli atti automatizzati e parzialmente automatizzati**⁵⁴;
- **gli atti di pronta liquidazione**⁵⁵;

⁵³ Norma che ha destato più di qualche critica, dal momento che attribuisce all'A.F. – in potenziale contrasto con l'art. 97 Cost. – la facoltà di non considerare elementi fattuali favorevoli al contribuente, così consentendole di confermare un atto potenzialmente illegittimo o infondato, solo perché quest'ultimo, esercitando il proprio diritto di difesa, ha deciso di non renderli noti all'Ufficio in un momento precedente all'emissione dell'accertamento/atto di recupero (cfr., A. Giovanardi, *La riforma dell'accertamento alla prova non superata della semplificazione*, in “Ipsoa Quotidiano”, 02.03.2024).

⁵⁴ I ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di intimazione di pagamento e ogni altro emesso da agenzia Entrate Riscossione per il recupero dei carichi affidati; **gli accertamenti parziali e gli atti di recupero (articolo 38-bis del D.P.R. 600/1973) predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati**; gli atti di intimazione autonomi (articolo 29 del D.L. 78/2010) e gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione; gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni: tasse automobilistiche erariali; addizionale erariale della tassa automobilistica; tasse sulle concessioni governative per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione; imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli; gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali; gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica; gli avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità nonché dei documenti di accompagnamento della circolazione; gli avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti.

- gli **atti controllo formale delle dichiarazioni**;⁵⁶

l'Ufficio, di iniziativa, contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica o dell'atto di recupero, o ancora su istanza del contribuente, comunica un invito a comparire nel quale sono indicati i periodi suscettibili di accertamento, giorno e luogo di comparizione per definire l'accertamento con adesione, le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti e i motivi che determinano tali pretese impositive e sanzionatorie.

Sul tema è intervenuto l'**art. 7-bis** del D.L. 39/2024, conv. dalla L. **67/2024**, secondo cui l'**art. 6-bis**, co. 1, della L. 212/2000 *"si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti".*

La disposizione prevede, inoltre, la **proroga automatica di 120 giorni del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo** se, tra la data di comparizione di cui alla lettera b) e quella di decadenza del potere di notificazione da parte dell'Amministrazione, decorrono meno di 90 giorni (cfr. art. 5, co. 3-bis).

4.2.4 Avvisi di recupero dei crediti d'imposta

L'art. 1, co. 1, introduce una **novità rilevante** prevedendo espressamente⁵⁷ che rientrano nell'accertamento con **adesione anche gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta**: di conseguenza, per gli atti di recupero (e per gli schemi d'atto) emessi dal 30.04.2024, è possibile presentare istanza di accertamento con adesione, beneficiando della **sospensione dei termini per il ricorso**. La norma parla di adesione possibile per gli atti di recupero "non dipendenti da precedente accertamento" (cfr., art. 1, co. 1), quindi nella misura in cui l'atto di recupero sia il primo atto impositivo notificato al contribuente.⁵⁸

In tal caso, il **pagamento dovrà avvenire in un'unica soluzione**⁵⁹ – quindi niente possibilità di rateazione – e **non è ammessa la compensazione**.

⁵⁵ Le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato ex art. 36-bis del D.P.R. 600/1973; le comunicazioni degli esiti controlli previsti ex art. 54-bis/-ter/-quater del D.P.R. 633/1972; gli avvisi di liquidazione dell'imposta, di irrogazione delle sanzioni per omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa/tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni in tema di: imposta di registro, ipocatastali, successioni e donazioni, imposta di bollo, imposta sulle assicurazioni; inviti al pagamento del CU e irrogazione delle sanzioni per tardivo o insufficiente versamento.

⁵⁶ Ogni atto emesso dall'A.F. a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza formale dei dati dichiarati (tutti gli atti da controllo formale ex art. 36-ter del D.P.R. 600/1973).

⁵⁷ C'era tuttavia già Cassazione a favore della possibilità di accertamento con adesione: cfr., sent. 31.03.2017, n. 8429.

⁵⁸ Premesso che nella maggior parte dei casi, l'atto di recupero è il "primo atto impositivo", qualora la specifica disciplina del credito d'imposta prevedesse, prima della notifica dell'atto di recupero, precedenti atti impugnabili aventi natura accertativa, il successivo atto di recupero sarà escluso da adesione.

⁵⁹ Perché non concedere la possibilità di rateazione?

4.2.5 Imposte indirette diverse dall'IVA

Nessuna novità sostanziale, a parte il fatto che l'art. 1, co. 2, continua a parlare di accertamenti, per cui l'A.F. potrebbe confermare la prassi secondo cui gli avvisi di liquidazione rimangono esclusi dall'adesione⁶⁰.

Anche per gli accertamenti relativi a queste imposte vale la distinzione procedurale a seconda che si tratti di atti esclusi o meno dal contraddittorio preventivo.

Analogamente a quanto previsto per le II.RR. e l'IVA (cfr., art. 5, co. 3-bis), viene introdotto l'art. **11, co. 1-ter, nel D.Lgs. 218/1997** secondo cui *"qualora tra la data di comparizione di cui al co. 1, lett. b) e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 gg., il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 gg."*

4.2.6 Profili non modificati

La riforma non modifica gli altri aspetti dell'accertamento con adesione, vale a dire

- forma ed inoltro dell'istanza;
- forma dell'atto di definizione;
- possibilità di scomputo delle perdite fiscali;
- perfezionamento, modalità di versamento⁶¹ e rateazione (ad eccezione degli atti di recupero);
- conseguenze sul piano sanzionatorio amministrativo (abbattimento sanzioni ad 1/3) e penal-tributario (causa di non punibilità ex art. 13 del D.Lgs. 74/2000 e circostanza attenuante ex art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000 con riduzione pene fino alla metà e disapplicazione sanzioni accessorie), fatta salva una parziale riscrittura – *in melius* – da parte del D.Lgs. 87/2024 (vedi *supra*, § 3.1.4, in relazione all'adesione ai P.V.C.).

4.3. La nuova disciplina degli atti in tema recupero dei crediti d'imposta

■ riferimenti normativi:

- **art. 38-bis del D.P.R. 600/1973** come introdotto dal D.Lgs. 13/2024⁶²;
- **art. 6 del D.Lgs. 218/1997**, come modificato dal D.Lgs. 13/2024 (vedi *supra*, § 3.2.4)

■ decorrenza: atti di recupero emessi dopo il 30 aprile 2024

4.3.1. Crediti non spettanti e crediti inesistenti (D.Lgs. 87/2024)

Quantunque non regolata dal D.Lgs. 13/2024 ma recentemente novellata dal **D.Lgs. 14.06.2024, n. 87** in tema di revisione del sistema sanzionatorio tributario, **la distinzione tra**

⁶⁰ *Contra*: Cass., sent. 3.12.2021, 38288 su avviso liquidazione per il recupero agevolazioni prima casa; Cass., sent. 18.05.2022, n. 15902 per la piccola proprietà contadina

⁶¹ In caso di versamento rateale, tenere presente che – a far data dall'1.1.2025 – il tasso di interesse legale è del 2% (D.M. MEF 10.12.2024).

⁶² Sono contestualmente abrogati l'art. 1, co. 421-432 della L. 311/2004 e l'art. 27, co. 16, 17, 19 e 20 del D.L. 185/2008.

crediti “inesistenti” indebitamente compensati e crediti non spettanti, risulta **essenziale** (e propedeutica) ai fini della trattazione in esame, poiché a seconda dell’inquadramento della fattispecie nell’una o nell’altra definizione, discendono effetti di rilievo sia sul versante procedurale, sia su quello sanzionatorio.

1. Allineandosi alla più recente **giurisprudenza di legittimità** (cfr., Cass., sent. 17.09.2024, n. 25018⁶³), le definizioni introdotte dal **D.Lgs. 87/2024 dovrebbero avere natura interpretativa e dunque valenza retroattiva** rilevando anche in merito ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore del decreto (29.06.2024)⁶⁴; come segue:

- per **crediti inesistenti** (art. 1, co. 1, lett. g-quater, del D.Lgs. 74/2000) si intendono:
 - ***“1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;***
 - ***2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”;***
- per **crediti non spettanti** (art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, del D.Lgs. 74/2000) si intendono:
 - ***“1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;***
 - ***2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;***
 - ***3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”***.⁶⁵

⁶³ A favore di tale interpretazione si sono espressi i primi commentatori (ad es., Eutekne.Info 27.05.2024 e 26.09.2024; Italia Oggi, 21.10.2024).

⁶⁴ Diversamente, si sarebbe creato un (pericoloso) paradosso, con definizioni che – in ambito penale dove vige (non derogabile) il *favor rei*, le nuove definizioni operano anche per il passato – mentre in ambito amministrativo le stesse potrebbero operare solo dal 1.09.2024, per cui la stessa violazione e, quindi lo stesso fatto, rischierebbe di essere qualificato in modo diverso, in due diversi ambiti.

⁶⁵ Nel sistema *ante* D.Lgs. 87/2024, le definizioni di credito inesistente e non spettante erano contenute nell'art. 13, co. 4 e 5 del D.Lgs. 471/1997, per cui

- il credito non spettante è quello esistente ma compensato *“in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi”;*

- il credito inesistente è quello *“in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”* (conforme, nella sostanza, l'interpretazione di Cass., SS.UU, sent. 11.12.2023 n. 34419).

A parte l'ipotesi del credito emergente da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione, ne derivava che o il credito risultava utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge (assenza di visto di conformità, assenza di nulla osta) o in violazione di limiti quantitativi (si pensi al plafond annuo di compensazioni di cui all'art. 34 della L. 388/2000), oppure era ritenuto sempre inesistente (anche qualora derivante da spese realmente sostenute ma non agevolabili per questioni interpretative).

Tali **definizioni rappresentano il riferimento anche ai fini amministrativi** (e non solo penal-tributari) in virtù del richiamo contenuto nell'art. 13, co. 4, del D.Lgs. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. 87/2024.

Quantunque la materia sia delicata e complessa, per cui un intervento normativo non è MAI semplice, si teme che le **definizioni sopracitate non risolvano le incertezze che caratterizzano il comparto e soprattutto il rilevante contenzioso che si è generato negli anni** (e continuerà a crescere): in particolare, la previsione secondo cui vanno considerati non spettanti anche i crediti "fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito", genera più perplessità che certezze. A tal riguardo, basti considerare il contenzioso generatosi in tema di crediti d'imposta R&S: la "novità" (sul cui difetto si fondano molte delle contestazioni dell'A.E.) è un requisito "oggettivo" o solo una "particolare qualità" ai fini del riconoscimento del credito?⁶⁶

2. Sotto il profilo sanzionatorio, le previsioni sono le seguenti

Comparto	Violazioni commesse fino al 31.08.2024	Violazioni commesse dall'1.09.2024
Ai fini amministrativi	Crediti non spettanti: 30% del credito Crediti inesistenti: dal 100% al 200% del credito	Crediti non spettanti: 25% del credito Crediti inesistenti: 70% del credito ⁶⁷
Ai fini penali	Non c'è distinzione in quanto vige il <i>favor rei</i> : <ul style="list-style-type: none"> • crediti non spettanti: reclusione da 6 mesi a 2 anni per utilizzo di crediti di importo annuo > a € 50.000 • crediti inesistenti: reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni per utilizzo di crediti di importo annuo > € 50.000 	

⁶⁶ Lo scrivo in nota, altrimenti rischio di essere tacciato di "partigianeria": a giudizio dello scrivente, è classificabile come "particolare qualità", facendo in particolare leva sulla nozione di inesistenza in tema di reati tributari ed alla sua matrice naturalistica: l'operazione è "inesistente" quando "non realmente effettuata in tutto o in parte" o documentata "in misura superiore a quella reale" o, infine, riferita "a soggetti diversi da quelli effettivi"; allo stesso modo, l'elemento passivo è inesistente, in quanto il costo non sia stato effettivamente sostenuto, non sia "reale" e ciò a prescindere da ogni valutazione di matrice tributaria, come la classificazione, la competenza, l'inerenza, etc.. Utilizzando tale chiave ermeneutica, l'elemento della novità diventa riconducibile agli "ulteriori elementi e particolari qualità" a fronte di un'attività effettivamente compiuta, per cui si dovrebbe discutere solo se sia (o meno) spettante. Inoltre, una simile interpretazione gioverebbe anche ai fini della nuova causa di non punibilità, sempre introdotta dal D.Lgs. 87/2024, per cui la punibilità risulta esclusa ove i criteri per giudicare la spettanza del credito si collochino in un panorama normativo obiettivamente incerto (si pensi al dibattuto requisito di novità oscillante tra Manuale di Frascati e Manuale di Oslo).

⁶⁷ La sanzione del 70% è aumentata dalla metà al doppio se i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire del credito "sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici"

Lo spartiacque tra violazioni ante e post 31.08.2024, deriva dal fatto che l'art. 5 del D.Lgs. 87/2024 prevede che "*Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*", con la conseguenza che

- per le disposizioni in materia penale (incluse quelle che hanno risolto tributario, come le norme sul raccordo tra i due procedimenti), le novità operano anche in merito ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore del decreto;
- di contro, tutte le novità in materia di sanzioni amministrative, in special modo quelle che diminuiscono il carico sanzionatorio e di conseguenza rendono meno oneroso il ravvedimento, operano solo per le violazioni commesse dall'1.9.2024.

In altri termini, **ai fini amministrativi, non opera l'art. 3 del D.Lgs. 472/1997, quindi né il c.d. "*favor rei*", né la c.d. "*abolitio criminis*".**⁶⁸

4.3.2. La nuova disciplina "procedimentale" sul recupero dei crediti d'imposta

Con l'introduzione dell'art. 38-*bis* nel D.P.R. 600/1973, il D.Lgs. 13/2024 detta una disciplina organica – per gli atti emessi dal 30.04.2024⁶⁹ – in relazione al recupero dei crediti d'imposta indebitamente compensati, con la precisazione che il disconoscimento del credito può avvenire non solo mediante atto di recupero ma anche mediante avviso di accertamento;⁷⁰ entrambi impugnabili dinanzi alla Giustizia Tributaria.

Il **pagamento** delle somme rivenienti da tali atti

- avviene con versamento unificato ex art. 17 del D.Lgs. 241/97, utilizzando il modello F24, entro il termine per il ricorso ex art. 38-*bis*, co. 1, lett. d) (il ché significa che, ai fini della tempestività del pagamento, acquista rilevanza la c.d. "sospensione feriale"; sino al 29.04.2024 dovevano essere pagati entro 60 gg. dalla notifica dell'avviso);
- non può avvenire mediante compensazione;
- non esiste la possibilità di rateizzare, bisogna attendere la cartella di pagamento e chiedere la dilazione ex art. 19 del D.P.R. 602/1973.

⁶⁸ Quantunque il *favor rei* non sia, secondo l'opinione dominante, un principio di rango costituzionale, la scelta legislativa risulta quantomeno criticabile.... tra l'altro, le stesse Commissioni parlamentari in sede di esame del Provvedimento avevano chiesto – anche solo limitatamente a specifiche violazioni – l'estensione del principio del *favor rei* anche alle sanzioni amministrative tributarie, poiché la formulazione appariva "eccessivamente gravosa" e, nella maggior parte dei casi, in contrasto "con il principio di proporzionalità".

⁶⁹ Si tratta degli atti sottoscritti dal 30.04.2024 in avanti, essendo irrilevante il momento, eventualmente successivo, della notifica.

⁷⁰ Tant'è che l'art. 38-*bis*, del D.P.R. 600/1973 prevede che il recupero dei crediti d'imposta "può" avvenire mediante l'atto di recupero previsto al co. 1, lett. a); ciò ancorché l'A.E. utilizzi di norma l'atto di recupero; semmai, il recupero del credito, specie se "inesistente", può comportare – come conseguenza – anche il disconoscimento dei costi dedotti per i quali occorre la notifica di un apposito avviso di accertamento. (cfr., C.A.E. 7.05.2021, n. 4 e R.A.E. 8.05.2018, n. 36).

4.3.3. Istituti deflativi del contenzioso

Fermo quanto già scritto *supra* (cfr., § 3.1 e 3.2) in relazione alla possibilità di **adesione ai P.V.C. ed in tema di accertamento con adesione**, si rileva che per gli **atti di recupero emessi dal 30.04.2024**

- **dovrebbe** essere **possibile** – ad avviso dello scrivente (quantunque nei “nuovi” atti di recupero emessi dall’A.E. tale ipotesi non compaia nelle “avvertenze”) – la c.d. **“acquiescenza all’accertamento” ex art. 15 del D.Lgs. 218/1997** (sanzioni ad un terzo), dato che il citato art. 15 rinvia all’art. 2, co. 5, del D.Lgs. 218/1997 concernente la riduzione delle sanzioni a seguito di accertamento con adesione che ora comprende anche il recupero dei crediti d’imposta⁷¹;
- è **praticabile** – per espressa previsione normativa *ex art. 38-bis*, co. 1, lett. b) – la c.d. **definizione agevolata delle sole sanzioni ex artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/1997**;
- ove impugnati dinanzi alla Giustizia Tributaria, è utilizzabile la **conciliazione giudiziale ex art. 48 e segg. del D.Lgs. 546/1992**.⁷²

4.3.4. Riscossione coattiva in pendenza di giudizio

A differenza di quanto previsto per l’IVA e le II.RR.⁷³, per il recupero dei crediti d’imposta relativi agli atti di recupero emessi **dal 30.4.2024, le somme sono di diritto iscritte nei ruoli straordinari ex art. 15-bis del DPR 602/73**. Di conseguenza, **l’esazione avviene per l’intero ammontare di imposte, interessi e sanzioni, anche in presenza di ricorso** (salvo sospensione giudiziale o amministrativa) e senza la necessità di dimostrare il fondato pericolo per la riscossione⁷⁴.

In caso di ritardato pagamento, il contribuente deve pagare gli **interessi da ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 del D.P.R. 602/73** (al tasso del **4% ex D.M. 21.5.2009**), conteggiati dalla data in cui il pagamento sarebbe dovuto avvenire al giorno di consegna del ruolo. Tali interessi sono calcolati dall’Agenzia delle Entrate sino alla data di notifica o di emissione dell’avviso di recupero, e vanno quantificati dal contribuente sino alla data del pagamento.

⁷¹ L’art. 15, in verità, richiama solo gli “avvisi di accertamento” ma sarebbe poco coerente, sulla base di una mera interpretazione letterale, che per gli atti di recupero sia ammessa l’adesione e non l’acquiescenza. D’altra parte, l’art. 8, co. 2-bis, del D.Lgs. 218/1997 prevede che non sia ammessa compensazione, né rateizzazione “*per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero*”.

⁷² In occasione di Telefisco 2024 (19.09.2024), l’A.E. ha chiarito – con interpretazione particolarmente restrittiva – che la possibilità di conciliare trova applicazione per i soli atti di recupero emessi dal 30.04.2024.

⁷³ Dove le somme, in costanza di ricorso, non possono essere rimosse per la totalità, ma secondo la gradazione prevista dagli artt. 15 del D.P.R. 602/1973 e 68 del D.Lgs. 546/1992.

⁷⁴ Per gli atti di recupero ante 30.04.2024, il trattamento era “differenziato”, a seconda che si trattasse

- di crediti “inesistenti”, gli importi erano iscritti nei ruoli straordinari, senza riscossione frazionata (cfr., art. 27, co. 16, del DL 185/2008);
- di crediti “non spettanti” indebitamente compensati, le somme secondo la giurisprudenza prevalente (Cass. 13.11.2019 n. 29378, Cass. 7.7.2017 n. 16761 e Cass. 15.2.2013 n. 3838) avrebbero dovuto sottostare alle regole in tema di riscossione frazionata (ma l’A.E. iscriveva a ruolo comunque tutto a prescindere dalla natura del credito contestato).

4.3.5. Termini di decadenza

Per gli **atti emessi dal 30.4.2024**, gli avvisi di recupero **devono essere notificati, a pena di decadenza** (cfr., art. 38-*bis*, co. 1, lett. c) del D.P.R. 600/1973)

- entro il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata effettuata la compensazione, per i crediti "non spettanti"**;
- entro il **31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata effettuata la compensazione, per i crediti "inesistenti"**⁷⁵.

In precedenza, la questione era disciplinata dal solo art. 27, co. 16, del D.L. 185/2008, che prevedeva il termine del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo in compensazione per i soli crediti "inesistenti"; la giurisprudenza⁷⁶ ha ritenuto che - per il recupero dei crediti "non spettanti" - si applicassero invece gli ordinari termini ex art. 43 del D.P.R. 600/1973.

5. AUTOTUTELA TRIBUTARIA: NOVITÀ (GIURISPRUDENZIALI) "PESANTI" IN TEMA DI AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

▪ riferimenti normativi:

- **art. 10-*quater* e -*quinquies* della L. 212/2000**, come introdotti dal D.Lgs. 219/2023

▪ giurisprudenza di legittimità

- **Cassazione, SS.UU., sent. 21.11.2024, n. 30051**

▪ riferimenti di prassi:

- Agenzia Entrate, C.A.E. 7.11.2024, n. 21
- Assonime, Circ. 30.11.2024, n. 18

Autotutela "sostitutiva": possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di emettere un nuovo atto sostitutivo del precedente viziato.

A fronte di una **prassi agenziale**, anche da ultimo, relativamente **favorevole** al contribuente nel senso che *"l'amministrazione finanziaria ha sempre la possibilità, entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento, di emendare i vizi formali e procedurali dell'atto d'imposizione adottato, mentre può modificare e/o integrare, a proprio favore, la pretesa impositiva originariamente esercitata solo al ricorrere delle condizioni previste da specifiche disposizioni, ad esempio – come chiarito anche nella Relazione – nell'ipotesi di accertamento parziale (articoli 41-bis del D.P.R. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. 633/1972) e di accertamento integrativo di cui agli articoli 43, co. 3, del D.P.R. 600/1973 e 57, comma 4, del D.P.R. 633/1972, in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia"* (cfr., C.A.E. 21/2024, § 3.3), recentemente confermata dalla stessa **Assonime**, secondo cui *"all'autotutela sostitutiva –*

⁷⁵ Si segnala che l'art. 5, co. 12, del D.L. 146/2021 (come modificato dall'art. 5, co. 1, lett. d) del D.L. 146/2023) prevede che – con riferimento ai crediti "inesistenti" – il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero relativi ai crediti utilizzati negli anni 2016 e 2017 sia prorogato di un anno.

⁷⁶ Cfr., ad es., Cass. 22.7.2016 n. 15186 e Cass. 21.2.2018 n. 4153.

*e alla sostanziale reiterazione del potere accertativo – si può ricorrere solo per **emendare errori meramente formali e procedurali e non per esprimere, tanto aggirando i presupposti di legge per l'accertamento integrativo quanto violando il principio di buona fede, nuove pretese impositive basate sugli stessi presupposti di fatto e sullo stesso corredo istruttorio sul quale era stato fondato il primo atto impositivo***" (cfr., Circ. 18/2024), la **Suprema Corte** sembra andare in direzione **decisamente diversa**.

Con la recente sentenza **21.11.2024, 30051 le SS.UU. legittimano la c.d. autotutela "in malam partem"**, affermando i seguenti **principi di diritto**:

- 1.** in tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-*quater*, co. 1 del D.L. 564/1994, conv. dalla L. 656/1994 e dal successivo D.M. 37/1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies*, della L. 212/2000, trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, **l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa;**
- 2.** in tema di accertamento tributario, **l'autotutela sostitutiva in malam partem**, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, **si differenzia**, strutturalmente e funzionalmente, **dall'accertamento integrativo⁷⁷**, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), del D.P.R. 600/1973 e 57, co. 4, del D.P.R. 633/1972, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto che, **nel primo caso**, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, **mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso**; ne consegue che il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione;
- 3.** in caso di autotutela tributaria sostitutiva *in malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, **il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato** ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, **ostandovi il generale dovere**

⁷⁷ Fattispecie ancora diversa è il c.d. "accertamento parziale" (cfr., art. 41-*bis* del D.P.R. 600/1973 e 54, co. 5, del D.P.R. 633/1972) il quale costituisce una rettifica in cui vi è diretto riscontro tra elemento sintomatico di evasione e "segnalazione qualificata" (promanante da G.d.F. o da altra Direzione A.E. o dall'Anagrafe tributaria), il quale – di norma – coinvolge solo una parte della posizione fiscale del contribuente.

di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità.

A questo punto, l'unico limite all'autotutela sostitutiva è dato (solo) dal decorso del termine di decadenza per l'accertamento del singolo tributo e dalla necessità che sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato.

Inutile dire che – con un simile ragionamento – **l'Amministrazione finanziaria può “correggere il tiro” in qualsiasi momento e per qualsiasi ragione, ovvero finanche modificare la motivazione del tutto arbitrariamente con l'accertamento “sostitutivo” se, come pare avvenuto nel caso deciso dalle SSUU, anche nel corso del processo decida di operare diversamente.** In altri termini, è legittimo annullare un atto favorevole al contribuente all'esito di una diversa valutazione degli elementi già in possesso dell'Ufficio, senza alcuna sopravvenuta conoscenza (!) L'effetto di questo arresto, però,

- **rischia di vanificare il dogma** (fino ad ora, granitico) **per cui non è consentita l'integrazione della motivazione dell'atto impositivo nel corso del processo in ragione dell'art. 7 della L. 212/2000**⁷⁸. Ciò in quanto sarebbe sufficiente annullare e sostituire con un nuovo accertamento emesso nei termini ex art. 43/600 per aggirare tale principio;
- **supera il precedente** (e molto più **equilibrato e rispettoso** dei principi costituzionali di imparzialità della Pubblica Amministrazione, del giusto processo, e del diritto di difesa del contribuente) **orientamento della Cassazione** secondo cui *“non è consentito all'amministrazione di sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'avviso di liquidazione per difetto di motivazione”* (cfr., Cass., sent. 18 febbraio 2020, n. 4070; conforme: Cass., sent. 2.04.2020, n. 7649) Nella medesima sentenza, i giudici di legittimità avevano spiegato che la conoscenza dei presupposti dell'atto emesso devono sussistere *ab origine* in quanto al contribuente deve essere consentito di valutare l'opportunità di instaurare il contenzioso... d'altra parte, la motivazione dell'atto impositivo mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella successiva fase contenziosa e, altresì, consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ancora più recentemente, i giudici di legittimità avevano ribadito che *“la Corte è ferma nel ritenere che l'obbligo di idonea e completa motivazione dell'atto impositivo, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, sia volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione e che l'Ufficio non possa integrare il contenuto di detta motivazione in corso di causa”* (Cass., ord. 7.04.2022, n. 11284). Inoltre, la Cassazione aveva comunque affermato che gli

⁷⁸ R. Amato, Autotutela sostitutiva peggiorativa sempre possibile, in “Eutekne.Info”, 22.11.2024

accertamenti non possono effettuarsi “a singhiozzo”, perché altrimenti si rende più difficile la difesa (Cass., sent. 12584/2000);

- **sancisce la sostanziale inutilità dell’art. 9-bis della L. 212/2000** (divieto di *ne bis in idem* nel processo tributario) introdotto dal D.Lgs. 219/2020 in occasione dell’attuale riforma tributaria, quantomeno nell’ambito dei tributi erariali, che sembrava limitare le correzioni ammissibili del Fisco agli errori formali e procedurali, con esclusione dunque di una rivalutazione del merito della rettifica⁷⁹

6. SUI TERMINI DI ACCERTAMENTO: QUADRO “SINTETICO” DI FINE ANNO

6.1. Le norme “a regime”

In ossequio ad una tradizione (quasi) consolidata, si espone una sintesi delle previsioni relative ai termini per la notifica degli atti impositivi in tema di II.RR. e IVA a fine anno (2024), avuto riguardo alle (variopinte e multiformi) proroghe/sospensioni disposte dal Legislatore e tenuto presente che

- l’annullabilità di un atto per intervenuta decadenza va eccepita in sede di ricorso introduttivo, non potendo essere sollevata in appello⁸⁰;
- le norme decadenziali, specie se di proroga di termini esistenti, sono di “stretta interpretazione”, considerato anche quanto disposto ex art. 3, co. 3, della L. 212/2000⁸¹.

Si premette che i **“normali”⁸² termini decadenziali** ex artt. 43 del D.P.R. 600/1973 (II.RR.) e 57 del D.P.R. 633/1972 (IVA) prevedono

- la **notifica entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione** della dichiarazione (per cui entro il 31.12.2024 avrebbero dovuto essere notificati gli avvisi di accertamento anno 2018);
- la **notifica entro il 31 dicembre del settimo anno successivo** a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione in caso di **dichiarazione omessa** (per cui entro il 31.12.2024 avrebbero dovuto essere notificati gli avvisi di accertamento anno 2016).

Si tenga altresì presente che

- a. è **abrogato** – a decorrere dal p.i. 2016⁸³ – 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. 74/2000⁸⁴;

⁷⁹ D. Deotto – L. Lovecchio, *Il rischio è giustificare il principio dell’unicità dell’azione accertativa*, in “Sole 24h”, 22.11.2024.

⁸⁰ Cfr., Cass., sentt. 9.01.2025, n. 171 e 28.11.2017, n. 24867.

⁸¹ Cass., SS.UU.22.09.2016, n. 18574.

⁸² C’è il “nodo” relativo agli 85 gg., il quale sarà discusso nel paragrafo successivo.

⁸³ Cfr., art. 1, co. 131 e 132, della L. 208/2015.

⁸⁴ L’ultimo “colpo di coda” di questa (funesta) disposizione dovrebbe essere proprio il 31.12.2024 in caso di dichiarazione omessa o nulla per il p.i. 2013 (Unico 2014) perché il raddoppio dei termini porterebbe il termine di decadenza al decimo periodo d’imposta successivo o per il p.i. 2015 (Unico 2016) in caso di dichiarazione

b. resta il raddoppio dei termini di accertamento per

- la violazione degli obblighi di monitoraggio (quadro RW) ove le attività finanziarie o gli investimenti siano detenuti in paradisi fiscali⁸⁵;
- la contestazione delle sanzioni relative al monitoraggio di c.s.;

c. gli atti di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti seguono regole specifiche (cfr., art. 38-bis del D.P.R. 600/1973; vd. *supra*, § 3.3.5);

d. in caso di dichiarazione integrativa ex art. 2 del D.P.R. 322/1998 o per ravvedimento operoso, l'art. 1, co. 640 della L. 190/2014, dispone che i termini di decadenza sono computati prendendo come riferimento la dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto di rettifica. In altri termini, la riapertura dei termini si verifica con riferimento ai soli elementi oggetto di integrazione;

e. in tema di contraddittorio ex art. 5, co. 3-bis del D.Lgs. 218/1997, se – tra la data di comparizione e la decadenza del termine di accertamento – intercorrono meno di 90 giorni, il termine è prorogato di 120 gg.;

f. in tema di contraddittorio preventivo ex art. 6-bis della L. 212/2000 (introdotto dal D.Lgs. 219/2023), l'Ente impositore deve notificare previamente al contribuente uno "schema d'atto", avverso il quale questi può, alternativamente, formulare le proprie deduzioni difensive (entro 60 gg.) o formulare domanda di adesione (entro 30 gg.); in tal caso *"Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio"* (art. 6-bis, co. 3, Il periodo, L. 212/2000). Di conseguenza, la posticipazione di 120 gg. ricorre in due differenti ipotesi

- nel caso in cui la scadenza del termine di 60 gg. sia successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, ovvero dell'accertamento;
- ove tra il termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza dell'atto conclusivo/accertamento decorrano meno di 120 gg.;

g. in tema di abuso del diritto ex art. 10-bis della L. 212/2000, dove le parti devono osservare una precisa procedura e l'A.E. deve chiedere chiarimenti al contribuente prima di notificare l'accertamento viene previsto che *"La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione*

presentata (ottavo periodo d'imposta successivo). Si aggiunga che secondo la Corte Cost. 25.07.2011, n. 247, la proroga dei termini per violazioni penali non può essere sommata a nessun'altra disposizione che preveda, anch'essa, una proroga dei termini, a meno che sia la legge stessa a statuire diversamente (*contra*, però, Cass., 22.01.2021, n. 1317).

⁸⁵ L'art. 12, co. 2-bis, 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**.

finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni" (cfr., 10-bis, co. 7, L. 212/2000).

6.2. Sulla (discussa) proroga al 26.03 dell'anno successivo (sospensione degli 85 gg.)

L'art. 67, co. 1, del D.L. 18/2020, dispone che *"Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori.*

La **prassi agenziale è consolidata** nel fornire una **interpretazione decisamente estensiva** di tale disposizione secondo cui la proroga di 85 giorni (intercorrenti dall'8 marzo al 31 maggio) del termine di prescrizione e decadenza ex art. 67 del D.L. 18/2020 dovrebbe valere non solo per l'anno d'imposta i cui termini scadevano nel 2020 (periodo d'imposta 2015, in caso di dichiarazione presentata) ma anche per i periodi d'imposta "i cui termini sono di passaggio nel 2020 corrispondenti agli anni d'imposta 2016-2020", con una sorta di effetto "a cascata" (cfr., C.A.E. 11/E/2020 e 25/E/2020 nonché R.A.E. 6/2020).

Ad avviso di chi scrive, una tale interpretazione **NON È SERIAMENTE SOSTENIBILE** dato che

a. il citato **art. 67 del D.L. 18/2020**, nella sua versione definitiva (*post* maxiemendamento recato dalla Legge di conversione 24.04.2020, n.27), **richiama i soli commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.Lgs. 159/2015, eliminando** (come invece avveniva nella sua versione originaria) ogni riferimento all'art. 12, **comma 2**, del citato D.Lgs. 159/2015 (nel quale si stabilisce espressamente una proroga di due anni dei termini previsti per la notifica degli accertamenti tributari): posto che il co. 3 dell'art. 12/159 riguarda il solo aspetto della notifica delle cartelle di pagamento (che qui non interessa), **l'unica disposizione di riferimento rimane il comma 1 del d.lgs. 159/2015** secondo cui "Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi [...] a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano, altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione" [...], la quale vale in relazione all'anno in cui si è verificato l'evento eccezionale, dovendosi escludere ogni effetto "a cascata" sulle annualità e scadenze successive. Poiché i termini di sospensione, decadenza e prescrizione valgono, in riferimento all'anno colpito dall'evento eccezionale, per un corrispondente periodo di tempo rispetto a quello riconosciuto in favore dei contribuenti, non si comprende perché tale principio non dovrebbe

parimenti essere applicato anche agli uffici finanziari, relativamente alla sospensione disposta nel periodo emergenziale Covid-19. D'altra parte, l'agevolazione concessa ai contribuenti per porre in essere i propri adempimenti tributari ed i versamenti non si estende alle annualità successive a quelle in cui si è verificato l'evento emergenziale... e questo vale non solo per il caso specifico dell'emergenza Covid-19 ma in relazione ad ogni evento "eccezionale" che dovesse disporre la sospensione dei termini di versamento, allorchè la disciplina va uniformata a tale fattispecie essendo il riferimento normativo da applicare il medesimo (cioè il comma 1 del citato art. 12 del D.Lgs. 159/215).⁸⁶

b. in materia di proroghe da legislazione emergenziale Covid-19, l'unica norma applicabile è il sopravvenuto **art. 157 del D.L. 34/2020** - che ha disciplinato la questione proprio per gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate - **prevedendo che gli atti di accertamento in scadenza tra l'8.03.2020 e il 31.12.2020, dovevano essere emessi entro il 31.12.2020** ma notificati tra il 1.03.2021 e il 28.02.2022: tale disposizione "chiude" lo scenario e rende inapplicabile l'art. 67 del D.L. 18/2020, quanto meno per gli atti accertativi dell'Agenzia delle Entrate: appare infatti "del tutto illogico anche solo ipotizzare che il Legislatore abbia, nel contempo, imposto il termine decadenziale in scadenza il 31.12.2020, anno di pandemia, e lo abbia invece prorogato di 85 giorni per gli accertamenti degli anni successivi, i cui termini di decadenza andavano e andranno a scadere quanto l'emergenza è stata ormai superata"⁸⁷

Da ultimo, va segnalato che la **questione è stata demandata alla Corte di Cassazione** in sede di rinvio pregiudiziale ex art. 363 c.p.c. in considerazione della (asserita) incertezza sul tema.⁸⁸

6.3. Slittamento termini in caso di adesione al concordato preventivo biennale (CPB)

Il CPB prevede la formulazione, da parte dell'A.E., di una proposta per definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività di impresa o di arti e professioni ai fini delle II.RR. e dell'IRAP (non dell'IVA): l'adesione per il biennio 2024/25⁸⁹, ove si fosse ritenuto di aderire alla "proposta", avrebbe dovuto essere espressa entro il 31.10 (poi "riaperto" al 12.12).

L'art. 2-*quater* del D.L. 113/2024 ha inoltre introdotto un "ravvedimento" applicabile dai soggetti ISA che aderiscono al CPB: a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva, sono inibite le rettifiche del reddito d'impresa/di lavoro autonomo ex art. 39/600 e 54, co. 2, II p., del D.P.R. 633/1972, relativamente ai pp.ii. 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022.

L'art. 2-*quater*, co. 14, del D.L. 113/2024 ha introdotto due proroghe dei termini decadenziali per l'accertamento ex art. 43/600 e 57/633:

⁸⁶ Su tale profilo, va registrata una copiosa giurisprudenza di merito favorevole al contribuente: *ex multis*, si segnalano: la CGT di 1° gr. di Udine, sez. III, sentt. 3.04.2024, n. 77, 30.04.2024, n. 98, 23.12.2024, n. 263 e 30.12.2024, n. 289; CGT di 1° gr. di Latina, sent. 25.10.2023, n. 974; CGT II gr. Lombardia, sent. 4.09.2024, n. 2329; CGT I gr. Siracusa, sent. 4.09.2024, n. 2078.

⁸⁷ CGT 1° gr. di Prato, sent. 31.10.2023, n. 87.

⁸⁸ CGT I gr. Gorizia, sez. II, sent. 13.11.2024.

⁸⁹ 2024 per i soggetti in regime forfetario.

- a. **in caso di adesione al solo CPB**, per i soggetti cui si applicano gli indici ISA, i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2024 sono prorogati al 31.12.2025 (quindi la dichiarazione 2018 anziché il 31.12.2024 va a scadere il 31.12.2025)⁹⁰;
- b. **per coloro i quali, unitamente al CPB, hanno aderito al regime del ravvedimento a esso collegato per una o più annualità 2018-19-20-21**, i termini di accertamento sono prorogati al 31.12.2027⁹¹

7. CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO: LA CERTIFICAZIONE SULLA QUALIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ

- **riferimenti normativi: art. 23, co. 2-8, del D.L. 73/2022 (c.d. Decreto "Semplificazioni") + art. 38 del D.L. 144/2022 (Decreto Aiuti-ter) + art. 1, co. 272, L. 197/2022 (Legge bilancio 2023)**
- **DPCM 15.09.2023 (in G.U. 4.11.2023) →** disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di R&S, innovazione tecnologica e di design e ideazione
- **Decreto Direttoriale MIMIT 21.02.2024 →** Procedura per l'iscrizione all'albo dei certificatori
- **Decreto Direttoriale MIMIT 15.05.2024 →** Iscrizione all'Albo dei primi soggetti abilitati alla certificazione (selezionando gli idonei tra le domande pervenute al 30.04.2024)
- **Decreto Direttoriale MIMIT 5.06.2024 →** Modello di certificazione
- **Decreto MIMIT 4.07.2024 →** Linee guida per la certificazione

7.1 - Ambito applicativo temporale

L'art. 23, co. 2, del D.L. 73/2022, al fine di favorire l'applicazione – in condizioni di **certezza** operativa – della disciplina in tema di credito d'imposta R&S (innovazione tecnologica e design) con riferimento sia alle annualità **2015-2019**, sia a quelle **2020-2022**⁹², ha previsto che le imprese **possano**⁹³ richiedere una **certificazione** che attesti la qualificazione degli interventi effettuati in relazione alla qualificazione delle attività inerenti a progetti e sotto-progetti di R&S, innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica (ammissibili al beneficio). Tale **certificazione può essere richiesta a condizione** che le **violazioni** relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate **"non siano state già constatate con processo verbale"** (di **constatazione**, n.d.s.⁹⁴) **o contestate con atto impositivo**" (cfr., art. 3, co. 1, DPCM 15.09.2023).

⁹⁰ Per una questione di affidamento del contribuente, dovrebbe essere confermata la decadenza dai termini di accertamento per coloro che hanno beneficiato del regime premiale ISA per il 2018 (cioè 4 anni anziché 5 ex art. 9-bis del D.L. 50/2017 in caso di livello di affidabilità fiscale pari a 8 per il p.i. 2021-22--23) per cui lo stesso è già scaduto il 31.12.2023 (cfr., in tal senso, risp. interrogaz. parlamentare 28.11.2024, n. 5-03163)

⁹¹ La proroga dei termini parrebbe limitata solo agli anni per quali si è optato per il regime del ravvedimento.

⁹² R&S, innovazione tecnologica (digitale 4.0 e transizione ecologica), design e innovazione estetica (articolo 1, commi 200-202, L. 160/2019), applicabili dal 2020; R&S (articolo 3, DL 145/2013), relativi al quinquennio 2015-2019.

⁹³ E' una facoltà, non un obbligo di legge.

⁹⁴ L'art. 23, co. 2, del D.L. 73/2022 parla di "processi verbali di constatazione" (non di "processi verbali").

Si tenga altresì conto che la certificazione vincola l'Agenzia delle Entrate solo in relazione alla qualificazione delle attività R&S&I, mentre restano fermi i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria su profili diversi, come l'individuazione e la quantificazione delle spese ammissibili all'agevolazione.

7.2 - Il quadro è completo

1. Finalmente – a distanza di oltre due anni dal D.L. 73/2022 – il quadro non solo normativo, ma soprattutto regolamentare è completo⁹⁵ per avviare i relativi iter di certificazione essendo stati rilasciati sia i decreti direttoriali da parte del MIMIT per la gestione dell'Albo dei certificatori⁹⁶ (modalità informatica, termini per presentare domanda, verifica delle domande, etc.) e dei modelli di certificazione che le attese linee guida (D.M. 4.07.2024) – destinate ai certificatori iscritti nell'apposito Albo e che hanno fornito ulteriori indicazioni utili a dirimere i dubbi in merito alla possibilità di ricomprendere nell'agevolazione alcune tipologie di attività⁹⁷.

Contestualmente alla pubblicazione dei primi soggetti iscritti all'Albo dei certificatori (15.05.2024), è diventata operativa la piattaforma informatica con cui le imprese che hanno effettuato o che intendano effettuare investimenti in R&S, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica possono compilare la domanda e la scheda di progetto e selezionare il certificatore prescelto. E' necessario inoltre caricare la dichiarazione di accettazione dell'incarico da parte del certificatore e versare i relativi diritti di segreteria (€ 252); a conferma del buon esito delle operazioni di caricamento e trasmissione della domanda è previsto che la procedura informatica rilasci un'attestazione di avvenuta protocollazione.

Secondo quanto previsto dall'art. 4 del DPCM, il certificatore – entro 15 gg. dal rilascio all'impresa, comprovato da idonea documentazione – deve trasmettere la certificazione al MIMIT dandone contestualmente notizia all'impresa.

2. La certificazione dovrà:

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

⁹⁵ In realtà, mancherebbe ancora all'appello il decreto direttoriale sullo scambio di informazioni tra il Ministero e l'Agenzia delle Entrate, previsto dall'art. 4, comma 5, del DPCM 15 settembre 2023, che avrebbe dovuto essere emanato entro il 17 febbraio 2024. Si tratta, comunque, di un decreto che non incide direttamente sull'attività di certificazione, per cui il MIMIT, con un avviso pubblicato sul proprio sito internet, ha dato il via libera al caricamento delle certificazioni già predisposte sul portale dedicato a partire dall'8 luglio 2024.

⁹⁶ L'Albo dei certificatori è consultabile online da parte di chi ne fosse interessato.

⁹⁷ Un esempio di rilievo è quello del requisito della "novità", in relazione al quale è stato chiarito che rientrano tra le attività agevolabili anche quelle che non siano nuove in assoluto, ma nuove per la singola impresa (§ 1.1.3.1 Linee Guida).

3. Il certificatore - oltre ad essere tra quei soggetti pubblici e privati che dovranno garantire professionalità, onorabilità e imparzialità - dovrà dichiarare, inoltre, di **non versare in situazioni di conflitto di interesse** derivanti, ad esempio, dall'esistenza di rapporti diretti o indiretti di partecipazione o cointeressenza nell'impresa certificata, o comunque di altri interessi economici ricollegabili agli investimenti nelle attività oggetto di certificazione o al soggetto che sottoscrive la relazione tecnica asseverata di cui all'art. 1 comma 206 della L. 160/2019⁹⁸.

La certificazione va essere **trasmessa dal certificatore al MIMIT entro 15 giorni dalla data in cui è rilasciata all'impresa**.

4. Secondo il DPCM, il MIMIT procede alla verifica della correttezza formale delle certificazioni rilasciate⁹⁹ e – sulla base di idonei piani di controllo – alla loro verifica **sostanziale** cioè alla verifica nel merito della rispondenza del loro contenuto alle disposizioni agevolative e alle linee guida (art. 4, co. 2, del DPCM 15.09.2023). A tal fine, il Ministero potrà richiedere ai soggetti certificatori l'invio di copia della documentazione tecnica, contrattuale e contabile rilevante ai fini della valutazione delle attività R&S. Tale richiesta dovrà essere effettuata entro e non oltre **90 giorni** dalla data di ricezione della certificazione, dandone notizia all'impresa. I certificatori dovranno inviare la documentazione richiesta entro i **15 giorni successivi**, mentre al MIMIT spetteranno ulteriori **60 giorni** per terminare l'attività di controllo. Il DPCM prevede che, in caso di **mancato invio della documentazione integrativa, la certificazione non produca effetti** (cfr., art. 4, co. 3, DPCM 15.09.2023).

7.3 - Effetti della certificazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria

La certificazione – una volta decorsi i termini di cui sopra – esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la stessa sia rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata¹⁰⁰. Fatto salvo quanto sopra, **gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli** (cfr., art. 4, co. 2, DPCM 15.09.2023).

⁹⁸ Questa certificazione volontaria si affianca a quella obbligatoria, rilasciata da un soggetto incaricato della revisione legale dei conti, sull'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile (comma 205, legge 160/2019). Solo in presenza di questa, l'impresa può usare il credito in compensazione.

⁹⁹ A tale riguardo e per la gestione dell'Albo dei certificatori, è stata istituita un'apposita divisione in seno al MIMIT, la XIV "Certificazione del credito d'imposta R&S, innovazione e design" (D.M. MIMIT 10.01.2024).

¹⁰⁰ Per essere precisi, la certificazione non "protegge" da eventuali rettifiche dell'A.E. nel caso in cui

- sono state effettuate spese aventi natura diversa da quella riportata nel progetto;
- il progetto realizzato è diverso da quello rappresentato dai certificatori per ottenere il "nulla osta" alla maturazione dei crediti;
- sono stati sostenuti costi di ammontare diverso da quello indicato nel progetto presentato per la certificazione.