

LA SETTIMANA IN BREVE

02

Notizie

FISCALE

02

IMPOSTE DIRETTE - IRES - Spese per prestazioni di lavoro - Compensi amministratori

03

IMPOSTE DIRETTE - IRES - Enti non commerciali e ONLUS

04

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Omessi/tardivi versamenti

AGEVOLAZIONI

05

AGEVOLAZIONI FISCALI

LAVORO

06

PREVIDENZA - Ammortizzatori sociali

08

Leggi In evidenza

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Spese per prestazioni di lavoro - Compensi amministratori - Servizi di consulenza resi da amministratori a favore della società amministrata - Necessità di specifica delibera assembleare (Cass. 24.7.2024 nn. 20591 e 20613)

La Corte di Cassazione, con le ordinanze 24.7.2024 nn. [20591](#) e [20613](#), ha affermato che, in assenza di una previsione statutaria o di una preventiva delibera assembleare che ne determini l'ammontare, i compensi corrisposti agli amministratori a titolo di remunerazione per servizi di consulenza resi a favore della società amministrata sono indeducibili.

Fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate aveva contestato ad una società l'ineducibilità dei costi relativi a contratti di consulenza conclusi con i propri amministratori, ritenendo che tali contratti fossero stati stipulati per mascherare i compensi attribuiti per le funzioni di amministratori. Pertanto, secondo l'Agenzia, in assenza di una preventiva delibera assembleare, i relativi costi non potevano essere dedotti.

Esito dei giudizi di merito

In secondo grado, le controversie venivano risolte con esiti diametralmente opposti.

Nel primo caso, i giudici accoglievano le istanze della contribuente, considerando gli elementi addotti dall'Agenzia a supporto della pretesa insufficienti ad integrare una presunzione grave, precisa e concordante idonea a far assumere una diversa configurazione alla natura dei contratti rispetto a quella qualificata e stipulata dalle parti (Cass. n. [20591/2024](#)).

Nel secondo caso, invece, i giudici davano ragione all'Agenzia delle Entrate, valorizzando la differenza di contenuto dei contratti ritenuti simulati rispetto a quelli standardizzati, comuni ai tre amministratori, quale conferma che i contratti con gli amministratori altro non erano che un modo per riconoscere una retribuzione per l'attività di amministratore (Cass. n. [20613/2024](#)).

Decisione della Cassazione

Secondo la Cassazione "il punto non è la simulazione dei contratti", ma il fatto che, ai fini della deducibilità dei "compensi" corrisposti agli amministratori di società di capitali ai sensi degli [artt. 2389](#) e [2364](#) c.c., è necessario che ne risulti la quantificazione nello statuto, oppure in una preventiva delibera assembleare dei soci, senza che vi sia la possibilità di aggirare tali norme facendo ricorso a onerosi contratti di consulenza di prestazione intellettuale prestata dagli amministratori nei confronti delle società di capitali amministrata.

In altri termini, secondo i giudici, tanto che si tratti di compensi corrisposti agli amministratori per lo specifico incarico di amministratore, quanto che si tratti di compensi per consulenze professionali, sarebbe sempre necessaria una previsione del compenso nello statuto ovvero una preventiva delibera assembleare. In sua assenza, i compensi, a qualunque titolo corrisposti, sono indeducibili.

Aspetti critici

L'approdo giurisprudenziale desta notevoli perplessità.

Non è infrequente il caso in cui l'amministratore venga chiamato a prestare consulenze a favore della società amministrata, in virtù della sua qualifica professionale o delle specifiche competenze possedute, diverse ed ulteriori rispetto a quelle necessarie per svolgere l'incarico gestorio.

In questi casi, trattandosi di attività che non rientrano nel perimetro del rapporto di amministrazione, la dottrina ritiene che la remunerazione spettante all'amministratore debba essere regolata dall'apposito titolo con cui la società ha attribuito l'incarico, al pari di un qualsiasi incarico professionale conferito ad un consulente esterno. Di conseguenza, la remunerazione può essere liquidata anche dall'amministratore delegato, non essendo invece necessaria una previa

deliberazione dell'assemblea.

La stessa Corte di Cassazione aveva affermato che la remunerazione di una specifica attività afferente all'oggetto sociale è cosa diversa dai compensi agli amministratori ex art. 2389 c.c. e che pertanto i relativi costi devono essere dedotti in base al principio di competenza (Cass. [15822/2016](#)).

art. 109 co. 2 DPR 22.12.1986 n. 917

art. 2389 c.c.

art. 95 co. 5 DPR 22.12.1986 n. 917

Il Quotidiano del Commercialista del 25.7.2024 - "Indeducibili le consulenze professionali degli amministratori non deliberate" - Cotto - Sgattoni

Cass. 24.7.2024 n. 20591

Cass. 24.7.2024 n. 20613

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Amministratori - Compensi" - Cotto A.

IMPOSTE DIRETTE

[IRES - Enti non commerciali e ONLUS - Comunità energetiche rinnovabili \(CER\) - Restituzione degli incentivi - Trattamento fiscale \(ris. Agenzia delle Entrate 22.7.2024 n. 37\)](#)

Con la risoluzione 22.7.2024 n. [37](#), l'Agenzia delle Entrate chiarisce alcuni aspetti legati alla rilevanza fiscale degli incentivi riconosciuti dal GSE e distribuiti ai propri associati dalle comunità energetiche rinnovabili (CER) di cui all'[art. 31](#) del DLgs. 199/2021.

Incentivi riconosciuti dal GSE

Gli incentivi in questione comprendono, tra l'altro:

- una tariffa incentivante ventennale calcolata in funzione dell'energia condivisa (tariffa premio);
- un contributo di valorizzazione dei benefici derivanti dall'autoconsumo per la rete elettrica pubblica, calcolato anch'esso sull'energia condivisa (contributo ARERA).

Ripartizione degli incentivi

Entrambi gli incentivi sono dovuti dal GSE alla CER, che ha facoltà di distribuirli (in parte o totalmente) ai propri membri, come benefici economici diversi dai profitti.

Nella risoluzione in commento, l'Agenzia delle Entrate affronta, in primo luogo, il trattamento tributario applicabile a tali distribuzioni; preliminarmente, viene osservato che, per effetto di quanto previsto dall'[art. 32](#) del DLgs. 199/2021, i clienti finali partecipanti possono demandare alla CER "la gestione delle partite di pagamento e di incasso verso i venditori e il GSE".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale disposizione denota la sussistenza di un mandato senza rappresentanza tra la comunità energetica rinnovabile e i suoi associati; tale soggetto gestisce infatti i rapporti con il GSE, compreso l'incasso degli incentivi per conto dei membri.

Trattamento fiscale in capo ai partecipanti

Di conseguenza, il corrispettivo per la vendita relativo alla quota di energia eccedente l'autoconsumo istantaneo ricevuto dal GSE e attribuito ai partecipanti è fiscalmente rilevante nei confronti dei singoli membri, e non in capo alla CER; il relativo trattamento fiscale dipenderà quindi dalla natura propria del singolo soggetto partecipante (persona fisica, ente non commerciale, ecc.).

In merito, con specifico riferimento alle comunità energetiche strutturate come enti non commerciali, l'Agenzia delle Entrate (risposta a interpello n. [37/2022](#)) aveva chiarito che la tariffa premio incentivante e le somme erogate a titolo di restituzione delle componenti tariffarie non assumono rilevanza reddituale ai fini IRES; i proventi derivanti dalla vendita di energia concorrono invece a formare la base imponibile ai fini IRES essendo gli stessi riconducibili allo svolgimento di attività commerciale, sebbene effettuata in forma non abituale.

Esclusa la distribuzione di utili

Sotto un altro profilo, l'Agenzia delle Entrate esclude che la ripartizione tra gli associati degli

incentivi ricevuti dalla CER configuri una distribuzione di utili, non trattandosi di profitti finanziari; secondo quanto previsto dall'[art. 31](#) del DLgs. 199/2021, infatti, *“l’obiettivo principale della comunità è quello di fornire benefici ambientali, economici e sociali ai suoi soci o membri o alle aree locali in cui opera la comunità e non quello di realizzare profitti finanziari”*.

Tale interpretazione è suffragata anche da quanto previsto dal DLgs. [117/2017](#), che all’art. 5, tra le attività che possono svolgere gli enti del Terzo settore, individua anche quelle aventi a oggetto gli interventi e servizifinalizzati *“alla produzione, all’accumulo e alla condivisione di energia da fonti rinnovabili a fini di autoconsumo”* ai sensi del DLgs. 199/2021; l'[art. 8](#) del DLgs. 117/2017 dispone inoltre il divieto di effettuare cessioni di beni o prestazioni di servizi agli associati, a meno che *“tali cessioni o prestazioni non costituiscano l’oggetto dell’attività di interesse generale”*.

L’Agenzia delle Entrate chiarisce quindi che, anche sulla base delle citate disposizioni del Codice del Terzo settore, la restituzione delle somme ai propri associati da parte di una comunità energetica rinnovabile costituita come ETS è ammessa, non costituendo un aggiramento del principio di divieto di distribuzione degli utili.

art. 31 DLgs. 8.11.2021 n. 199

art. 32 DLgs. 8.11.2021 n. 199

Risoluzione Agenzia Entrate 22.7.2024 n. 37

Il Quotidiano del Commercialista del 23.7.2024 - "La restituzione degli incentivi del GSE non è distribuzione di utili" - Girinelli

Il Sole - 24 Ore del 23.7.2024, p. 36 - "Cer-Ets: la ripartizione degli incentivi non costituisce distribuzione di utili" - Gro D. - Sepio G.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Omessi/tardivi versamenti - Novità del DLgs. 87/2024 - Decorrenza

Il DLgs. 14.6.2024 n. [87](#) (c.d. DLgs. “Sanzioni”), attuativo della delega per la riforma fiscale (L. [111/2023](#)), modifica altresì le sanzioni in materia di omesso o tardivo versamento dei tributi.

Di seguito, si riepilogano le principali novità al riguardo.

Disciplina previgente

In base a quanto previsto dall'[art. 13](#) del DLgs. 471/97, nella versione antecedente la novità legislativa, chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti dei tributi entro le prescritte scadenze, è punito con una sanzione del 30% per ogni importo non versato.

La disposizione stabilisce che, se il ritardo nel pagamento non supera i 90 giorni, la sanzione è dimezzata, diventando, quindi, del 15%.

Se il tardivo versamento è contenuto in un ritardo massimo di 14 giorni, la sanzione del 15% è ridotta a 1/15 per giorno di ritardo.

In caso di versamento insufficiente, la sanzione è parametrata alla sola parte di imposta non pagata nel termine e non alla totalità dell’importo.

Abbassamento della soglia minima

La riforma delle sanzioni, attraverso l'[art. 2](#) co. 1 lett. l) n. 1) del DLgs. 87/2024, ha abbassato la sanzione dal 30% al 25% dell’imposta non versata o versata in ritardo.

Di conseguenza, in relazione alle ipotesi specifiche di pagamento differito:

- se il ritardo nel pagamento non supera i 90 giorni, la sanzione è dimezzata, passando dal 15% al 12,5%;

- se il ritardo nel pagamento non supera i 14 giorni, la sanzione del 12,5% è ridotta a 1/15 per giorno di ritardo.

Controllo formale/liquidazione automatica

In base a quanto previsto all'[art. 13](#) co. 2 del DLgs. 472/97, il trattamento sanzionatorio previsto dal primo comma si applica anche per le imposte emergenti da liquidazione automatica ([artt. 36-bis](#) del DPR 600/73 e 54-bis del DPR [633/72](#)) e da controllo formale della dichiarazione ([art. 36-ter](#) del DPR 600/73).

Pertanto, nonostante il comma non sia stato oggetto di modifiche da parte del DLgs. [87/2024](#), la sanzione per le imposte emergenti da liquidazione automatica e da controllo formale della dichiarazione sarà anch'essa del 25% e non più del 30%.

Ravvedimento operoso

Considerata la natura tributaria della sanzione, è possibile il ravvedimento operoso ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 472/97.

Ai fini della riduzione della sanzione la violazione si considera commessa il giorno di scadenza del pagamento, non avendo rilievo il fatto che il pagamento insufficiente sia avvenuto in un giorno antecedente (C.M. 10.7.1998 n. [180](#)).

Cumulo giuridico

Il DLgs. [87/2024](#) ha inserito all'interno dei commi 1 e 2 dell'[art. 12](#) del DLgs. 472/97 l'inciso in base al quale sono escluse le "violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni".

Alla luce di tale modifica viene confermato che per l'omissione di più pagamenti di imposte dichiarate il cumulo non può trovare spazio, nemmeno quando le violazioni sono commesse in diverse annualità.

Il medesimo regime opera per le violazioni in tema di indebita compensazione, di crediti non spettanti o inesistenti ex [art. 13](#) co. 4 e 5 del DLgs. 471/97.

Decorrenza

In forza di quanto dispone l'[art. 5](#) del DLgs. 87/2024, la più mite sanzione opera per le violazioni commesse dall'1.9.2024, quindi a partire dai versamenti che scadono da tale data.

art. 13 DLgs. 18.12.1997 n. 471

art. 5 DLgs. 14.6.2024 n. 87

Il Quotidiano del Commercialista del 23.7.2024 - "Sanzioni più lievi per omessi e tardivi versamenti" - Boano Guide Eutekne - Accertamento e sanzioni - "Ritardato versamento" - Cissello A.

Agevolazioni

AGEVOLAZIONI FISCALI

Regimi degli impatriati e dei neo-domiciliati - Incentivi all'esodo - Revoca e proroga del regime dei c.d. vecchi impatriati (risposta ad interpello Agenzia delle Entrate 22.7.2024 n. 159 e ris. Agenzia delle Entrate 23.7.2024 n. 40)

Con due documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'accesso al [regime degli impatriati](#); l'uno riguarda la possibilità di agevolare le somme percepite a fronte della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, l'altro riguarda una persona che, al rientro in Italia, ha fruito del regime dei neo-domiciliati di cui all'[art. 24-bis](#) del TUIR per poi revocarlo ed accedere al regime degli impatriati, nonché alla relativa proroga.

Incentivi all'esodo e importi transattivi

La ris. [40/2024](#) ha ammesso la possibilità di fruire del regime degli impatriati con riferimento alle somme percepite a fronte di un accordo per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro (a titolo di incentivo all'esodo e di importo transattivo).

Tali somme sono soggette a tassazione separata (fino a 1.000.000,00 di euro) ex [artt. 17](#) e [19](#) del TUIR, fermo il concorso delle stesse alla formazione del reddito complessivo dell'anno di percezione, laddove ciò risulti più favorevole al contribuente.

In altre parole, per tali redditi, la tassazione separata avviene in via provvisoria, da parte del sostituto d'imposta; successivamente, l'imposta è oggetto di riliquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, applicando l'aliquota media del quinquennio precedente o facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo se ciò risulta più favorevole al contribuente ([art. 17](#) co. 3 del TUIR).

Il regime degli impatriati trova applicazione nei confronti dei redditi che "ordinariamente" concorrono alla formazione del reddito complessivo (circ. Agenzia delle Entrate n. [33/2020](#), § 7.7).

Tuttavia, confermando la risposta n. 19 fornita dall'Agenzia delle Entrate nel corso della Videoconferenza del 2023, la ris. [40/2024](#) precisa che qualora il contribuente intenda beneficiare del regime speciale degli impatriati può rivolgersi, dopo il ricevimento della comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta, al competente Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate che, previa verifica dei presupposti, riliquiderà l'imposta dovuta, facendo concorrere i redditi in questione, nella misura ridotta prevista dalla norma (30% o 50% a seconda del regime applicabile), alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti.

In attesa di ricevere tale comunicazione, i dipendenti, ove lo ritengano opportuno, potranno presentare istanza di rimborso ex [art. 38](#) del DPR 602/73.

Per quanto concerne invece gli importi superiori a 1.000.000,00 di euro, il sostituto di imposta può applicare le ritenute IRPEF avendo a riferimento il minor reddito imponibile previsto dal regime speciale.

Revoca del regime dei neo-domiciliati

Con la risposta a interpello [159/2024](#), l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità per un cittadino

italiano, rientrato in Italia dagli Stati Uniti nel 2019 beneficiando del regime dei neo-domiciliati, di revocare quest'ultimo e accedere al regime degli impatriati ([art. 16](#) del DLgs. 147/2015) e alla relativa proroga per un ulteriore quinquennio.

L'[art. 1](#) co. 154 della L. 232/2016 stabilisce la non cumulabilità tra i due regimi agevolativi sopra richiamati.

Tuttavia, come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#), Parte IV, § 2, ferma restando la non cumulabilità dei regimi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, relativamente al medesimo periodo di imposta, non è escluso l'utilizzo alternativo dei predetti regimi in periodi di imposta diversi, nel rispetto dei presupposti oggettivi e soggettivi richiesti dalle norme. Per ciò che concerne la facoltà di prolungare il regime degli impatriati, inoltre, l'[art. 5](#) co. 2-bis del DL 34/2019 subordina tale facoltà al requisito per cui i soggetti interessati beneficiassero al 31.12.2019 del regime previsto dall'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015.

L'Agenzia interpreta tale condizione in modo estensivo, precisando che, sebbene a tale data la persona interessata beneficiasse dell'alternativo regime dei neo-domiciliati, ai fini del prolungamento dell'agevolazione per gli impatriati rileva la circostanza per cui il contribuente, rientrato in Italia prima del 2020, abbia fruito del regime degli impatriati anche solo per alcune delle annualità del primo quinquennio agevolabile e che fosse potenzialmente agevolabile a tal fine nel 2019, a nulla rilevando che ne abbia effettivamente fruito nello stesso anno.

art. 16 DLgs. 14.9.2015 n. 147

art. 17 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

art. 24 bis DPR 22.12.1986 n. 917

Risoluzione Agenzia Entrate 23.7.2024 n. 40

Il Quotidiano del Commercialista del 24.7.2024 - "Agevolati gli incentivi all'esodo dei lavoratori impatriati" - Corso

Il Sole - 24 Ore del 24.7.2024, p. 33 - "L'incentivo all'esodo oltre il milione con fisco ridotto per gli impatriati" - Longo

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Regime dei neo domiciliati" - Corso L. - Odetto G.

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Regime degli impatriati" - Corso L.

PREVIDENZA

Ammortizzatori sociali - Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO) - Novità della L. 213/2023 (legge di bilancio 2024) - Istruzioni (circ. INPS 23.7.2024 n. 84)

Con la circ. 23.7.2024 n. [84](#), l'INPS fornisce le indicazioni e le istruzioni operative per la presentazione delle domande di accesso all'ISCRO, resa strutturale dall'[art. 1](#) co. 142-155 della L. 213/2023.

L'Istituto si sofferma sui requisiti di accesso, sulla misura, sulla durata, sulle ipotesi di decadenza, sulle incompatibilità e sui ricorsi.

Destinatari

L'ISCRO è riconosciuta ai soli professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplice con reddito da lavoro autonomo iscritti alla citata Gestione separata.

Requisiti

Oltre all'iscrizione alla Gestione separata (la quale deve essere formalizzata dal professionista in quanto non automatica), ai fini dell'accesso è necessario il possesso dei seguenti requisiti:

- non essere titolare di trattamento pensionistico diretto e dell'APE sociale (l'indennità è invece cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità) e non essere assicurato presso altre forme previdenziali obbligatorie;
- non essere beneficiario dell'Assegno di inclusione ex DL [48/2023](#);
- aver prodotto un reddito di lavoro autonomo, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, inferiore al 70% della media dei redditi da lavoro autonomo conseguiti nei 2 anni precedenti all'anno precedente alla presentazione della domanda;
- aver dichiarato, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, un reddito non superiore a 12.000,00 euro (annualmente rivalutato);
- essere in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria;
- essere titolare di partita IVA attiva da almeno 3 anni, alla data di presentazione della domanda, per l'attività che ha dato titolo all'iscrizione alla gestione previdenziale in corso.

Sul punto, viene precisato che per i due requisiti reddituali occorre considerare il solo reddito prodotto per lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo di cui all'[art. 53](#) co. 1 del TUIR, ed esposto nella dichiarazione dei redditi nel quadro "RE", "RH" o "LM".

Misura e durata

L'indennità:

- è pari al 25%, su base semestrale, della media dei redditi da lavoro autonomo dichiarati dal soggetto nei 2 anni precedenti all'anno precedente alla presentazione della domanda (minimo 250,00 euro e massimo 800,00 euro mensili);
- è erogata per 6 mensilità e spetta a decorrere dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda (non comporta accredito di contribuzione figurativa);
- non può essere richiesta nel biennio successivo all'anno di inizio di fruizione della stessa.

Regime fiscale

L'importo concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR e pertanto l'INPS applica la ritenuta a titolo di acconto del 20% (la ritenuta non è applicata per i professionisti in regime forfettario).

Domanda

La domanda deve essere presentata all'INPS in via telematica dal 15 giugno ed entro il 31 ottobre, accedendo alla sezione "Punto d'accesso alle prestazioni non pensionistiche" e selezionando "Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO)". In alternativa, la domanda potrà essere presentata anche mediante Patronati o *Contact center*. Per il 2024 la

domanda sarà disponibile dall'1.8.2024 al 31.10.2024. In sede di presentazione della domanda sarà necessario:

- autocertificare i redditi prodotti per ciascuno degli anni di interesse, salvo che gli stessi non siano già a disposizione dell'INPS;
- autorizzare l'Istituto previdenziale alla trasmissione alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano-Alto Adige dei propri dati di contatto nell'ambito del SIISL, nonché del sistema informativo unitario delle politiche del lavoro di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 150/2015, anche ai fini della sottoscrizione del patto di attivazione digitale sulla piattaforma digitale per l'inclusione sociale e lavorativa ([art. 17-bis](#) del DL 60/2024).

Inoltre, l'erogazione della indennità deve essere accompagnata dalla partecipazione, da parte dei beneficiari, a percorsi di aggiornamento professionale.

Decadenza

La decadenza dal beneficio è prevista nei seguenti casi:

- titolarità di trattamento pensionistico diretto;
- iscrizione ad altre forme previdenziali obbligatorie;
- titolarità dell'Assegno di inclusione;
- cessazione della partita IVA nel corso dell'erogazione dell'indennità.

Nel caso di decadenza il professionista non potrà comunque accedere alla prestazione nel biennio successivo all'anno di inizio di fruizione dell'indennità ISCRO posta in decadenza.

Incompatibilità

L'indennità è incompatibile con:

- le pensioni dirette;
- l'APE sociale;
- l'Assegno di inclusione;
- la NASpl, la DIS-COLL, l'ALAS e l'indennità di discontinuità per i lavoratori dello spettacolo.

La misura è invece compatibile con la titolarità di cariche elettive e/o politiche esclusivamente se per le stesse è previsto come compenso il solo gettone di presenza.

art. 1 co. 142 L. 30.12.2023 n. 213

art. 17 bis DL 7.5.2024 n. 60

Circolare INPS 23.7.2024 n. 84

Il Quotidiano del Commercialista del 25.7.2024 - "Per i requisiti reddituali di accesso all'ISCRO conta solo il lavoro autonomo" - Silvestro

Guide Eutekne - Previdenza - "ISCRO" - Costa A.

FISCALE

DM MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 24.4.2024

FISCALE

ACCERTAMENTO - ACCERTAMENTO E CONTROLLI - VERIFICA CONTRADDITTORIO PREVENTIVO - Obbligo di contraddittorio preventivo - Individuazione degli atti esclusi

Il DLgs. 30.12.2023 n. 219, emanato in attuazione della delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023

n. 111, ha apportato alcune modifiche ed integrazioni alla L. 27.7.2000 n. 212, contenente lo "statuto dei diritti del contribuente".

In particolare, è stato introdotto l'art. 6-bis nella L. 212/2000, prevedendo l'obbligo di un contraddittorio preventivo generalizzato tra ente impositore e contribuente, operante per qualsiasi tributo e per qualsiasi imposta.

Decorrenza del contraddittorio preventivo

In base all'art. 7 co. 1 del DL 29.3.2024 n. 39, l'art. 6-bis della L. 212/2000 si applica a decorrere dagli atti emessi dal 30.4.2024.

Effetti del contraddittorio preventivo

A livello generale, l'introduzione del contraddittorio preventivo ha i seguenti effetti:

- qualsiasi atto impositivo deve, a pena di annullabilità, essere preceduto dalla messa a disposizione del contribuente di uno schema di provvedimento, avverso il quale il contribuente può presentare le sue deduzioni difensive nei successivi 60 giorni;
- per gli atti suscettibili di accertamento con adesione (accertamenti e avvisi di recupero dei crediti d'imposta), lo schema di provvedimento deve contenere l'invito alla formulazione della domanda di adesione ad opera del contribuente nei successivi 30 giorni, in alternativa alle deduzioni difensive (tali modifiche sono state apportate al DLgs. 218/97 dal DLgs. 12.2.2024 n. 13).

Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Non tutti gli atti impositivi sono però soggetti al contraddittorio preventivo. L'art. 6-bis della L. 212/2000 prevede infatti che mediante un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze siano individuati gli atti che ne sono esclusi.

Tale previsione è stata attuata dal presente DM, in base al quale gli atti esclusi sono divisi in tre categorie:

- atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati;
- atti di pronta liquidazione;
- atti inerenti al controllo formale delle dichiarazioni.

La loro individuazione è particolarmente importante anche ai fini dell'accertamento con adesione, considerato che per gli atti esclusi da contraddittorio è prevista una disciplina distinta (non c'è lo schema di provvedimento e il contribuente, ricevuto l'accertamento, può presentare istanza di adesione).

Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati

Tra gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati, esclusi dal contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 2 del presente DM, si segnalano i seguenti:

- atti di riscossione in generale (cartelle di pagamento, intimazioni di pagamento, fermi delle auto, ipoteche);
- avvisi di accertamento parziale e avvisi di recupero dei crediti d'imposta, emessi esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati;
- atti di rideterminazione delle somme inerenti al sistema degli accertamenti esecutivi (emessi a seguito di sentenza oppure a seguito di decadenza da una dilazione);
- atti inerenti all'insufficiente o tardivo versamento di imposte minori (es. la tassa automobilistica);
- avvisi di liquidazione scaturenti dalla c.d. valutazione automatica (art. 12 del DL 70/88);
- avvisi di liquidazione per disconoscimento delle agevolazioni in tema di imposte di registro, ipotecarie e catastali (si pensi all'agevolazione "prima casa", o all'agevolazione per la piccola proprietà contadina).

Atti di pronta liquidazione

Tra gli atti di pronta liquidazione, esclusi dal contraddittorio preventivo, l'art. 3 del presente DM richiama le comunicazioni bonarie in tema di liquidazione automatica delle dichiarazioni e di liquidazioni periodiche IVA (e, ovviamente, anche le successive cartelle di pagamento). Per questi atti, rimane comunque il contraddittorio e la procedura di cui al DLgs. 462/97 per la loro definizione.

Vi sono poi gli avvisi di liquidazione in tema di omessa o tardiva registrazione di atti e di dichiarazioni ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA (si pensi alla dichiarazione di successione), inclusi i casi di omesso/tardivo versamento.

Controllo formale delle dichiarazioni

Ai sensi dell'art. 4 del presente DM, sono esclusi dal contraddittorio preventivo gli atti emessi dall'amministrazione finanziaria 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 dei dati dichiarati.

Si tratta quindi delle comunicazioni bonarie di cui all'art. 36-ter del DPR 600/73 e alle successive cartelle di pagamento.

Per tali atti rimane il contraddittorio e la procedura di cui al DLgs. 462/97 per la loro definizione.

Norme di interpretazione autentica

Successivamente all'emanazione del presente DM, con l'art. 7-bis del DL 29.3.2024 n. 39, inserito in sededi conversione nella L. 23.5.2024 n. 67, sono state emanate alcune disposizioni di interpretazione autentica dell'art. 6-bis della L. 212/2000, con efficacia quindi retroattiva, che aggiungono altri atti esclusi dal contraddittorio preventivo.

Viene precisato, infatti, che:

- il contraddittorio preventivo si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria;
- il contraddittorio preventivo non si applica agli atti per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, nè agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti;
- tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio, da individuare con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore.