a Deloitte business

Numero 22
Dicembre 2023

Tax & Legal News

FOCUS:

I decreti di attuazione della riforma fiscale

SCADENZE FISCALI

FOCUS

I decreti di attuazione della riforma fiscale

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il Tar del Lazio sospende la comunicazione del titolare effettivo

Revisione legale e codice di etica e indipendenza: le indicazioni dei commercialisti

BILANCIO

È nullo il bilancio finale di liquidazione che non segue i criteri OIC 5

IMPOSTE INDIRETTE

I mezzi di prova delle cessioni intracomunitarie sono molteplici

ACCERTAMENTO

La relazione di revisione al bilancio può valere come prova

SCADENZE FISCALI

27 dicembre

Soggetti Iva

Versamento dell'acconto IVA relativo all'anno 2023

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php

FOCUS

I decreti di attuazione della riforma fiscale

La riforma fiscale (basta sulla legge delega 111 del 9 agosto 2023) prevede allo stato attuale sette decreti legislativi varati dal Consiglio dei ministri in varie date e destinati a diventare definitivi prima della fine del 2023.
Ripercorriamo in modo estremamente sintetico il contenuto dei vari provvedimenti, ponendo l'attenzione sulle norme di portata più generale che dovrebbero entrare in vigore dal 2024

1) DLGS di revisione di Irpef e Ires

Modifiche all'Irpef

Il Dlgs che si occupa di questo tema prevede innanzi tutto (articolo 1) tre scaglioni di reddito con corrispondenti aliquote progressive:

- 23 per cento per i redditi fino a 28.000 euro;
- 35 per cento per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
- 43 per cento per i redditi che superano 50.000 euro.

Si innalza da 1.880 a 1.955 euro la detrazione prevista per i titolari di redditi da lavoro dipendente (esclusi i redditi da pensione) e di alcuni redditi assimilati fino a 15.000 euro. In tal modo, si amplia fino a 8.500 euro la soglia di no tax area prevista per i redditi da lavoro dipendente.
In tema di detrazioni (articolo 2) si prevede, per l'anno 2024, una riduzione di 260 euro della detrazione complessivamente spettante in relazione a particolari spese sostenute dai contribuenti con reddito complessivo superiore a 50.000 euro.
Gli oneri su cui opera la decurtazione sono i seguenti:

- oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19% dal TUIR o da altre disposizioni fiscali, fatta eccezione per le spese sanitarie (articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR);
- erogazioni liberali a favore di ONLUS, iniziative umanitarie, religiose o laiche (articolo 15, comma 1.1, del TUIR);
- erogazioni liberali in favore dei partiti politici (articolo 11 del DL n. 149/2013);
- erogazioni liberali a favore di enti del terzo settore (articolo 83, comma 1 del Codice del Terzo Settore);
- premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi (articolo 119, comma 4, quinto periodo, del DL 34/2020).

Premio per le assunzioni

Di particolare interesse è l'introduzione della nuova agevolazione che interessa i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni (articolo 4): il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta 2023 per almeno 365 giorni e presuppone che l'impresa si trovi in condizioni di normale operatività. Sono escluse dall'ambito soggettivo le imprese in liquidazione ordinaria, liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria.
Il beneficio, per i soggetti IRES, si traduce, considerando la vigente aliquota di imposta al 24%, in un risparmio IRES del 4,8% del costo effettivo del lavoratore assunto nel 2024.
Gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del 2024 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente; essi inoltre vanno considerati al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate.

Soppressione dell'ACE

L'articolo 5 del decreto legislativo prevede, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, l'abrogazione delle norme Ace (articolo 1 del 2021/2011 e commi da 549 a 552 dell'articolo 1 della legge 1232/2016). Sino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.
È stato osservato (Position paper di Confindustria) che questo intervento priva il sistema fiscale di un correttivo alla cronica sottocapitalizzazione delle imprese italiane, prima ancora di attuare il ridisegno complessivo dell'imposta sui redditi societari.

2) DLGS sulla fiscalità internazionale

Residenza fiscale

Il Dlgs dedicato alla revisione della fiscalità internazionale prevede innanzi tutto modifiche alla nozione di residenza per le persone fisiche. In particolare, l'articolo 1 sostituisce il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente, e aggiunge quello della presenza fisica nel territorio dello Stato. Resta fermo il criterio civilistico della residenza. Tali criteri devono essere verificati per la maggior parte del periodo d'imposta, tenendo conto anche dei periodi non consecutivi. Ai fini del computo dei giorni si considerano anche le frazioni di giorno.
In merito alla residenza delle persone giuridiche (articolo 2), vengono eliminati i riferimenti al criterio dell'"oggetto principale", che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione, e al criterio della sede dell'amministrazione. La residenza di società ed enti viene quindi ricondotta a tre criteri alternativi

- il criterio della "sede legale", con carattere formale, che rappresenta un elemento di necessaria continuità con la normativa in vigore anteriormente alla riforma;
- il criterio della "sede di direzione effettiva" e quello della "gestione ordinaria in via principale", che presentano aspetti innovativi e hanno natura sostanziale, riguardando rispettivamente il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e si svolgono concretamente le attività di gestione della società o ente.

Lavoratori impatriati

In base all'articolo 7 del Dlgs, che sostituisce integralmente la precedente disciplina, ai lavoratori dipendenti o autonomi che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia sarà riconosciuto, dal 2024, un nuovo regime agevolato per un massimo di 5 anni. Potranno beneficiare di una riduzione della tassazione del 50 per cento, entro un limite di reddito agevolabile pari a 600.000 euro, i lavoratori in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione che non risultano essere già stati residenti nel nostro Paese nei tre periodi d'imposta precedenti al conseguimento della residenza. I lavoratori impatriati dovranno restituire le agevolazioni, pagando gli interessi, se non mantengono la residenza fiscale nei cinque anni successivi.

Reshoring delle attività estere

Il decreto di attuazione della riforma promuove all'articolo 5 lo svolgimento nel territorio dello Stato italiano di attività economiche, attraverso un incentivo fiscale che consiste nella non concorrenza alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP del 50 per cento del reddito imponibile derivante dalle attività d'impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata trasferite in Italia e precedentemente svolte in un Paese estero, diverso da uno Stato appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo.

Società controllate estere

L'articolo 3 del Dlgs riscrive in parte la disciplina delle controlled foreign companies (CFC) contenuta nell'articolo 167 del TUIR. Viene previsto che la tassazione effettiva della società estera non deve essere inferiore al 15%; tale tassazione è determinata come rapporto tra l'importo risultante dal bilancio di esercizio delle imposte correnti dovute e l'utile ante imposte. Per applicare questo calcolo "semplificato" occorre che il bilancio di esercizio del soggetto controllato sia certificato da un operatore professionale e che tali dati siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. Per i soggetti che non soddisfano tali condizioni si applica il regime attualmente vigente della tassazione effettiva.

Global minimum tax

Il Dlgs recepisce la direttiva (UE) 2022/2523, seguendo l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alla guida tecnica dell'OCSE sull'imposizione minima globale, con l'introduzione, tra l'altro, di:

- un'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione;
- un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese, e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informativi.

La direttiva recepisce nel mercato unico il nucleo principale dell'accordo globale sul cosiddetto "secondo pilastro" o "Pillar 2"

Aiuti di Stato

L'articolo 3 del Dlgs mira a creare un nuovo quadro giuridico di riferimento per una politica di incentivi fiscali compatibile con la disciplina europea, in particolare con le norme in materia di aiuti di Stato, nell'ottica di

assicurare alle imprese la certezza del regime di favore accordato e di semplificare il sistema di agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno allo scopo di favorirne lo sviluppo economico.

3) DLGS di semplificazione degli adempimenti

Dichiarazioni dei redditi

Il Dlgs dedicato ala semplificazione degli adempimenti prevede innalzi tutto (articolo 1) che in via sperimentale, l'Agenzia delle entrate renderà disponibili al contribuente, in modo analitico, le informazioni in proprio possesso, che possono essere confermate o modificate. A decorrere dal 2024 tali informazioni saranno accessibili direttamente dai contribuenti in un'apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia, mediante un percorso semplificato e guidato.

Inoltre (articolo 2), e sempre a decorrere dal 2024, la dichiarazione dei redditi semplificata potrà essere presentata anche dalle persone fisiche titolari di redditi differenti da quelli di lavoro dipendente e assimilati. Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che approva il modello di dichiarazione semplificato verranno stabilite le tipologie reddituali che gradualmente, per ciascun anno d'imposta, possono essere dichiarate con tale modello.

L'articolo 19 prevede che l'Agenzia delle entrate renderà disponibile telematicamente, entro il 30 aprile di ciascun anno, la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente anche alle persone fisiche persone fisiche titolari di partita IVA

Termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali e di versamento rateale delle imposte

L'articolo 11 riscrive anche il calendario di presentazione delle dichiarazioni, prevedendo le seguenti dati, rispettivamente per persone fisiche e persone giuridiche:

- 30 settembre
- ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura dell'esercizio.

La rateazione delle somme dovute a titolo di saldo o acconto di imposte o contributi slitterà fino al termine massimo del 16 dicembre. I versamenti rateali dovranno essere effettuati entro il giorno 16 di ciascun mese.

Depositario delle scritture contabili

Se il contribuente ha affidato a terzi l'incarico di tenuta e conservazione dei libri e dei documenti e non provvede alla presentazione della dichiarazione del relativo incarico, nei successivi sessanta giorni il depositario dovrà avvisare il contribuente che comunicherà all'Agenzia delle entrate la cessazione dell'incarico. Il depositario, assolto questo onere comunicativo dovrà provvedere all'invio di tale comunicazione all'Agenzia delle entrate, dopo di che il luogo di conservazione si presumerà coincidere con il domicilio fiscale del contribuente.

Sospensione dell'invio di comunicazioni e inviti

L'articolo 10 del Dlgs prevede che, salvo casi di indifferibilità e urgenza, dal 1° al 31 agosto e dal 1° al 31 dicembre è sospeso l'invio dei seguenti atti, elaborati o emessi dall'Agenzia delle entrate:

a) comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati;
b) comunicazioni degli esiti dei controlli formali;

c) comunicazioni degli esiti della liquidazione delle imposte dovute sui redditi assoggettati a tassazione separata;
d) inviti all'adempimento relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta (articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 190/2014).

4) DLGS di modifica dello statuto del contribuente

Uno dei decreti legislativi delegati prevede una profonda revisione delle norne contenute nello Statuto del contribuente (legge 212/2000). Ne prosieguo, le indicazioni normative sono direttamente riferite allo Statuto

Principio del contraddittorio

Tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo (articolo 6 bis).
Il diritto al contraddittorio è escluso per gli atti privi di contenuto provvedimentale e per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Atti dell'amministrazione finanziaria

Gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti (articolo 7 bis).
I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto devono essere dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.
I vizi di nullità, qualificati espressamente come tali da norme di legge, possono essere sempre eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito (articolo 7 ter).
La mancata o erronea indicazione delle seguenti informazioni non costituisce vizio di annullabilità (articolo 7 quater):

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

Attività dell'amministrazione finanziaria

Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti per le indagini (trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni

nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio) o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute (articolo 7 quinquies).
I vizi nelle notificazioni sono disciplinati dall'articolo 7 sexies:

- è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti;
- fuori dai casi indicati al punto precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.
- l'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia;
- gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

Ne bis in idem

Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta (articolo 9 bis).

Il potere di autotutela

L'Amministrazione finanziaria deve procedere in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione (articolo 10 quater):
a) errore di persona;
b) errore di calcolo;
c) errore sull'individuazione del tributo;
d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.
L'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole, nonché, in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione.

L'esercizio dell'autotutela, al di fuori dei casi espressamente indicati, è comunque facoltativo (articolo 10 quinquies) senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione

Documenti di prassi

L'Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante (articolo 10 sexies):
a) circolari interpretative e applicative;
b) consulenza giuridica;
c) interpello;

d) consultazione semplificata.

L'interpello

Le modifiche più rilevanti introdotte dal Dlgs riguardano l'articolo 11 dello Statuto, che disciplina la procedura dell'Interpello.

L'interpello è possibile quando riguarda fattispecie concrete e personali relativamente alla:

a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione (esclusa quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente);
b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;
c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;
d) disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;
e) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali (enti pubblici di ricerca, nuovi investimenti);
f) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori relativi al regime agevolativo per nuovi residenti.

La presentazione dell'istanza è subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione saranno individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La presentazione della istanza di interpello non incide sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione. Inoltre, la risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.»;

Garante nazionale del contribuente

L'articolo 13 Dello Statuto istituisce la figura del Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.

Il Garante nazionale del contribuente, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:

a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
b) può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;

c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;
d) relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;
e) con relazione annuale fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.».

5) DLGS sull'accertamento

Accertamento dei redditi prodotti in forma associata

Il Dlgs che si occupa di accertamento introduce norme semplificatrici della procedura per i soggetti che producono redditi in forma associata (articolo 5 del Tuir). Per essi viene stabilito che la competenza per l'attività di accertamento spetta all'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale, che procede con accertamento parziale con riguardo al relativo reddito di partecipazione attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge.
La regola vale anche per le società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale.

Disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio

L'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza, per le finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, potranno, compatibilmente con le vigenti disposizioni in tema di trattamento di dati personali, di riservatezza o di segretezza, mediante la stipula di protocolli d'intesa, condividere tutte le informazioni e le risorse informatiche di cui dispongono, anche tramite la costituzione, conformemente ai rispettivi ordinamenti, di unità integrate di analisi del rischio.

Prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA

Per i soggetti non residenti in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo che adempiono gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto tramite un rappresentante fiscale, l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie dovrà avvenire previo rilascio di un'idonea garanzia. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno individuati i criteri e le modalità di rilascio della garanzia.

Concordato preventivo biennale

Gli articoli 6 e seguenti del Dlgs prevedono l'introduzione nel nostro ordinamento del nuovo istituto del concordato preventivo biennale.

Possono accedere al concordato preventivo biennale i contribuenti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta:

- ottengono un punteggio di affidabilità fiscale pari almeno a 8 sulla base dei dati comunicati. A tali fini, ovvero per il conseguimento di un miglior punteggio di affidabilità fiscale, i dati comunicati possono essere integrati mediante l'indicazione di ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili;

- non hanno debiti tributari ovvero hanno estinto quelli che tra essi sono d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione.

Non possono invece accedere al concordato preventivo biennale i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta.

L'Agenzia delle entrate, entro il 15 marzo di ciascun anno, mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta concordataria.

La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle entrate, tenuto conto dei dati dichiarati dal contribuente; ai fini dell'elaborazione della proposta, l'Agenzia delle entrate acquisisce ulteriori dati dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici. La proposta viene presentata al contribuente entro il quinto giorno precedente il versamento del saldo delle imposte relative al periodo precedente.

Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine previsto dall'articolo 17, comma 1, del Dpr 435/2001 (30 giugno).

L'accettazione da parte del contribuente lo impegna a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. Nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti sono tenuti agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi e alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli per l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato con riferimento all'articolo 54, comma 1 del Tuir, senza considerare i valori relativi a:

- plusvalenze e minusvalenze;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni.

Il saldo netto tra le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi derivanti dalle partecipazioni, determinano una corrispondente variazione del reddito concordato, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro. Nel caso di società semplici e di soggetti equiparati ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, il limite di euro 2.000 è ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione.

Il reddito d'impresa proposto al contribuente ai fini del concordato è individuato con riferimento agli articoli 56 e 66 del Tuir, senza considerare i valori relativi a:

- plusvalenze realizzate e sopravvenienze attive, nonché minusvalenze e sopravvenienze passive;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni ovvero in società ed enti soggetti ad Ires.

Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive nonché i redditi derivanti dalle partecipazioni, determinano una corrispondente variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni ad esse applicabili. In ogni caso il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro.

Il valore della produzione netta rilevante ai fini dell'Irap è individuato senza considerare le plusvalenze e le sopravvenienze attive, nonché le minusvalenze e sopravvenienze passive. Il saldo netto tra le plusvalenze, le

sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato, ferma restando la dichiarazione di un valore minimo di 2.000 euro.
L'adesione al concordato non produce effetti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione avviene secondo le regole ordinarie.
Gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi, o maggiori o minori valori della produzione netta effettivi, rispetto a quelli oggetto del concordato, non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei contributi previdenziali obbligatori. Resta ferma la possibilità per il contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato.
I vantaggi per i soggetti concordatari sono i seguenti:
a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive;
b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
c) l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo;
d) l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici dell'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del Dpr 600/1973;
e) l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo secondo l'articolo 38 del Dpr 600/1973;
Infine, i soggetti che adottato il regime concordatario potranno fruire di termini maggiori (31 luglio senza alcuna maggiorazione) per effettuare i versamenti relativi all'acconto e al saldo delle imposte.

6) DLGS sul contenzioso tributario

Regole generali

In estrema sintesi, le principali novità previste dal Dlgs di riforma sono le seguenti:

- è abrogata la procedura di reclamo e mediazione;
- è possibile la notifica per via telematica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale;
- il cliente potrà conferire l'incarico al difensore mediante firma digitale;
- in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti;
- la condanna alle spese in caso di soccombenza non trova applicazione nel caso in cui oggetto del giudizio è un atto impositivo per il quale il contribuente è stato ritualmente ammesso al contraddittorio e la decisione si basa, in tutto o in parte, su elementi forniti per la prima volta dal contribuente solo in sede di giudizio;
- le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, oltre che in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero

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

- la mancata sottoscrizione con firma digitale dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.

Trattazione della causa

Il Dlgs prevede anche diverse modiche specifiche riferite alle modalità di trattazione delle cause:

- se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza ferma la possibilità, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto;
- viene previsto l'obbligo di lettura immediata del dispositivo da parte del collegio, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni;
- il giudice decide con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme;
- la sentenza dovrà contenere la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto;
- la sentenza è resa pubblica mediante deposito telematico nella segreteria della corte di giustizia tributaria entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito della sentenza apponendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito;
- le norme sulla conciliazione fuori udienza si applicheranno anche alle controversie pendenti in Cassazione (con sanzioni ridotte nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge);
- in appello, non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Inoltre, possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati.

7) DLGS sull'adempimento collaborativo

L'adempimento collaborativo

Le misure già previste dalle norme in vigore dovranno essere estese gradualmente ai contribuenti di dimensioni più ridotte. In particolare, il regime sarà riservato ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi:

a) a decorrere dal 2024 non inferiore a 750 milioni di euro;

b) a decorrere dal 2026 non inferiore a 500 milioni di euro;

c) a decorrere dal 2028 non inferiore a 100 milioni di euro.

I requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.
Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:
a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.
Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate

Il controllo opzionale del rischio fiscale

Di particolare interesse è anche l'introduzione di un regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale.
I contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile. Al termine di questo periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.
In caso di esercizio dell'opzione
a) le sanzioni amministrative sono ridotte a un terzo e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
b) la rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, mediante la presentazione di un'istanza di interpello, configura una causa di non punibilità per il reato di infedele dichiarazione per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.
Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze detterà le regole applicative delle nuove norme.

NEWS

DIRITTO SOCIETARIO

Il Tar del Lazio sospende la comunicazione del titolare effettivo

Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, Ordinanza 7 dicembre 2023 n. 8083

L'ordinanza 7 dicembre 2023 n. 8083 del Tar del Lazio ha sospeso la scadenza dell'11 dicembre 2023 riguardante l'obbligo di segnalazione dei titolari effettivi al Registro delle imprese.

I Giudici hanno tenuto conto della "*rilevanza delle situazioni giuridiche suscettibili di essere incise, in modo irreparabile, dall'imminente scadenza del termine per l'adempimento degli obblighi di comunicazione*" evidenziata nel ricorso promosso da Assoservizi fiduciari.

L'udienza di merito è stata fissata alla data del 27 marzo 2024.

Revisione legale e codice di etica e indipendenza: le indicazioni dei commercialisti

CNDCEC – Fondazione Nazionale Commercialisti, Documento "Codice Italiano di Etica e Indipendenza: prime indicazioni", 28 novembre 2023

Il documento "*Codice Italiano di Etica e Indipendenza: prime indicazioni*" pubblicato da CNDCEC e Fondazione Nazionale Commercialisti fornisce l'analisi della struttura e del contenuto del *Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti* introdotto con la Determina MEF-RGS-RR 127 del 23 marzo 2023.

Tenuto conto dell'importanza che tale Codice riveste all'interno del *framework* normativo e regolamentare della revisione legale dei conti, il documento illustra le caratteristiche stilistiche, la struttura e i temi principali del testo, rappresentando una guida alla lettura e alla consultazione utilizzabile da coloro che svolgono incarichi di revisione legale dei conti. Inoltre, il documento contiene anche due modelli di carte di lavoro che, adeguati alle caratteristiche specifiche di ogni singolo incarico di revisione legale, possono costituire una base di partenza per la predisposizione delle carte di lavoro relative alle disposizioni contenute nel Codice.

BILANCIO

È nullo il bilancio finale di liquidazione che non segue i criteri OIC 5

Tribunale di Venezia, Sentenza 17 agosto 2023 n. 1460

La sentenza del Tribunale di Venezia 17 agosto 2023 n. 1460 ha accolto la domanda relativa alla nullità del bilancio di liquidazione non redatto secondo i principi di chiarezza e correttezza.

Secondo i Giudici, nonostante il codice civile non contenga indicazioni specifiche, il principio contabile OIC 5 indica le metodologie utili al fine di una corretta redazione del bilancio finale di liquidazione. Nel principio contabile si precisa che il bilancio deve contenere lo stato patrimoniale ed il conto economico, per quanto in forma ridotta o completa a seconda della complessità della società, nonché delle esigenze di rendicontazione che caso per caso il liquidatore affronta nell'esecuzione del proprio compito.

Il bilancio deve essere inoltre composto dalla nota integrativa. A tale proposito, in particolare, l'OIC 5 "*ritiene che il bilancio finale di liquidazione debba essere corredato, come i bilanci intermedi, di una nota integrativa e di una relazione sulla gestione (la dottrina, anche prima della riforma del 2003, ha sempre ritenuto necessaria una relazione finale dei liquidatori sull'andamento e sui risultati della loro gestione). (…) Un elemento di novità rispetto alle informazioni normalmente richiamate per la nota integrativa dei bilanci intermedi può essere rappresentato dal necessario approfondimento che si rende indispensabile nel caso di sussistenza nello stato patrimoniale finale di liquidazione di elementi attivi e passivi non ancora realizzati/estinti, ciò per l'eventuale presenza di assegnazioni di beni in natura ai soci o per esposizioni debitorie non ancora estinte.*"

IMPOSTE INDIRETTE

I mezzi di prova delle cessioni intracomunitarie sono molteplici

Cassazione, Ordinanza 6 novembre 2023 n. 30889

Per provare l'avvenuta operazione intracomunitaria può essere sufficiente la produzione di fatture accompagnatorie, equiparate ai documenti di trasporto, di pagamenti relativi alle prestazioni in oggetto, effettuati con mezzi tracciabili, delle dichiarazioni dei terzi clienti e degli elenchi Intrastat, ritenuti elementi idonei ad accertare l'effettiva uscita dal territorio dello Stato della merce e l'attribuzione all'acquirente del potere di disporre dei beni come proprietario.

Lo conferma la Cassazione con l'ordinanza 6 novembre 2023 n. 30889, secondo la quale *"in caso di vendita con clausola «franco fabbrica», il cedente abbia diritto all'esenzione IVA ove fornisca la prova documentale rappresentativa della effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione (Cass., Sez. V, 12 febbraio 2019, n. 4045). In particolare, si è ritenuto che questa prova non debba essere data a mezzo di elementi di prova predeterminati, ma possa essere raggiunta anche tramite una prova alternativa ricavata da «fatti secondari», da cui desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26062; conf. Cass., Sez. V, 1° giugno 2023, n. 15552; Cass., Sez. V, 2 novembre 2022, n. 32330; Cass., Sez. V, 3 marzo 2021, n. 5761; Cass., Sez. VI, 13 gennaio 2021, n. 308; Cass., Sez. V, 12 febbraio 2019, n. 4045, cit.; Cass., Sez. V, 30 gennaio 2019, n. 2578; Cass., Sez. VI, 7 novembre 2016, n. 22539; Cass., Sez. V, 5 agosto 2016, n. 16433). Sono, ad esempio, state ritenute sufficienti allo scopo le ricevute di pagamento - recanti data, timbro ed indicazione del chilometraggio dell'automezzo - sottoscritte dal titolare di una stazione di rifornimento carburante che risulti ubicata al di fuori del territorio di partenza ovvero nel territorio di destinazione delle merci (Cass., Sez. V, 28 agosto 2013, n. 19747)."*

ACCERTAMENTO

La relazione di revisione al bilancio può valere come prova

Cassazione, Sentenza 4 luglio 2023 n. 18855

La Cassazione, con la sentenza 4 luglio 2023 n. 18855, ha ribadito la rilevanza della relazione di revisione al bilancio come mezzo di validazione delle poste contabili. Prescindendo dal merito della vicenda processuale, è importante la validità generale della conclusione raggiunta dalla sentenza, secondo la quale "*Va*

conclusivamente rammentato che questa Corte ha affermato che "quando si tratti di accertare fatti che non possono essere dimostrati analiticamente, il bilancio certificato costituisce fonte rilevante di informazioni e può essere verificato dall'Amministrazione finanziaria secondo i criteri di congruità e di coerenza, tenendo conto, altresì, della relazione della società di revisione, a sua volta mezzo di prova rilevante, in ragione dei profili del controllo pubblicistico e della responsabilità civile e penale del revisore, e confutabile soltanto mediante la produzione di documenti che dimostrino l'errore o l'inadempimento del revisore" (Cass. n. 5926 del 12.03.2009; a conforto, sull'attendibilità dei bilanci certificati, v. Cass. 40048/2021 e 2597/2023."