



LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



DECRETO ANTICIPI:
PER I TITOLARI DI PARTITA IVA SLITTA AL 16 GENNAIO 2024
IL SECONDO ACCONTO DELLE IMPOSTE DIRETTE

NUOVA DISCIPLINA
PER I VIZI DELLE NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI DEL FISCO

L'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO:
LA NUOVA LEGGE DELEGA FISCALE NE POTENZIA IL REGIME

CONTENZIOSO TRIBUTARIO:
UN PASSO OLTRE LA MEDIAZIONE E IL RECLAMO

TAX NEWSLETTER

A CURA DEL DOTT. STEFANO LA COMMARA
E DEL DOTT. EDOARDO REZZI



Decreto Anticipi:

per i titolari di partita IVA slitta al 16 gennaio 2024 il secondo acconto delle imposte dirette

Il d.l. 18.10.2023, n. 145 (di seguito, il "**Decreto Anticipi**"), collegato alla nuova Legge di Bilancio 2024, ha introdotto misure urgenti in materia economica e finanziaria in favore degli Enti territoriali a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.

Tra le diverse novità si segnala lo slittamento del termine ordinario per il versamento della seconda rata delle imposte dirette dal 30.11.2023 al 16.1.2024.

Il versamento del suddetto acconto potrà essere effettuato in unica soluzione ovvero in cinque rate di pari importo, con scadenza il 16 di ogni mese da gennaio 2024 a maggio 2024.

I tributi oggetto del secondo acconto sono tutti quelli liquidati in dichiarazione dei redditi e tra questi ricordiamo l'IRPEF, la cedolare secca, l'IVIE, l'IVAFE nonché le imposte sostitutive.

Per quel che riguarda i soggetti che possono usufruire di tale proroga, si segnala che si tratta delle persone fisiche titolari di partita IVA a condizione che nel periodo d'imposta precedente hanno dichiarato ricavi o compensi non superiori ad euro 170.000,00.

Con la **Circolare n. 31/E del 9.11.2023** l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sull'ambito soggettivo di applicazione di tale rinvio.

Nel dettaglio, le persone fisiche escluse da tale categoria sono i soci non titolari di partita IVA che fanno parte di società di persone o di capitali i cui redditi siano stati loro imputati in base al principio di trasparenza enunciato dagli artt. 5 e 116 del d.P.R. n. 917/1986 e le società di persone, oltre alle associazioni professionali.



Per le associazioni professionali, il Decreto Anticipi ha previsto un'eccezione: la persona fisica che partecipa ad un'associazione professionale e che sia dotata di partita IVA per le attività svolte al di fuori dell'associazione può rientrare nei soggetti beneficiari.

Quanto ai soggetti che, invece, ne possono usufruire, si precisa che vi rientrano anche l'imprenditore titolare dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria ed i contribuenti tenuti a versare in unica soluzione l'acconto dovuto in base al Modello Redditi PF 2023.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha fornito ulteriori chiarimenti circa la verifica della soglia di ricavi e compensi disciplinando anche i casi in cui ci sia il superamento della soglia di euro 170.000,00.

A tal proposito, l'Agenzia ha evidenziato la rilevanza dell'ammontare complessivo dei ricavi dell'impresa familiare e dell'azienda coniugale ed ha altresì stabilito che qualora vengano esercitate più attività, contraddistinte da codici Ateco differenti, si dovrà considerare la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate; quando, invece, vi è l'esercizio contestuale di attività di lavoro autonomo e d'impresa, si assume dei ricavi e dei compensi relativi alle attività svolte.

Per le persone fisiche che esercitano attività agricole, anche connesse, le stesse beneficiano del rinvio solo se, nell'anno d'imposta 2022, sono anche titolari di reddito d'impresa ed in tal caso si considera l'ammontare del volume affari.

Per coloro che invece non devono presentare la dichiarazione IVA, il Decreto Anticipi stabilisce che si deve considerare l'ammontare complessivo del fatturato 2022, prendendo in esame le operazioni certificate sia con fattura che con memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi e nel caso in cui il soggetto svolga ulteriori attività commerciali o di lavoro autonomo si deve considerare il volume d'affari complessivo degli intercalari della dichiarazione IVA.



Nuova disciplina

per i vizi delle notificazioni degli atti del Fisco

L'attuazione della legge delega fiscale n. 111/2023 (di seguito, la "**Legge Delega**") introduce nello Statuto dei diritti del contribuente una nuova disposizione che disciplina i vizi delle notificazioni.

La nuova normativa si applica in due casi:

- **nullità della notificazione**, che si verifica quando le notifiche sono eseguite in violazione di disposizione di legge, salvo la sanatoria che si verificherà se verrà raggiunto lo scopo dell'atto e l'impugnazione avvenga nei termini di decadenza dell'atto impositivo;
- **inesistenza della notificazione**, che si verifica quando vi è una carenza degli elementi essenziali dell'atto impositivo o se questo viene notificato a soggetti giuridicamente inesistenti o privi totalmente di collegamento con il destinatario o estinti.

In entrambe le ipotesi si parlerà di invalidità della notificazione che produrrà un effetto caducatorio sull'atto, il quale essendo recettizio, diverrà inefficace.

I vizi inficianti le notificazioni degli atti vengono disciplinati mediante disposizioni previste dal Codice di procedura civile, che sono state oggetto anche di numerosi interventi giurisprudenziali.

L'art. 160 c.p.c. evidenzia i casi in cui si può parlare di nullità della notifica:

- qualora non siano osservate disposizioni riguardanti la persona alla quale la copia dell'atto deve essere consegnata;
- se vi sia incertezza assoluta sulla persona alla quale sia fatta la consegna;
- in caso di incertezza assoluta sulla data in cui sia avvenuta la notificazione.

La norma, nella parte finale del suo enunciato, conclude rinviando ad altre due disposizioni previste dal Codice di procedura civile:

- l'art. 156 c.p.c., il quale stabilisce che la nullità non può essere pronunciata al di fuori dei casi previsti dalla legge o se l'atto abbia comunque raggiunto lo scopo. Di particolare importanza, è il comma 3 dell'art. 156 c.p.c. che disciplina il caso della sanatoria che a sua volta si manifesterà esclusivamente con la costituzione in giudizio del destinatario dell'atto anche se effettuata con il fine di dichiarare il vizio rilevato. In tal caso, la costituzione preclude la declaratoria di nullità, poiché la convalida della notificazione opera con effetti ex tunc;
- l'art. 157 c.p.c., secondo cui la nullità non può essere rilevata d'ufficio ma solo mediante istanza di parte, salva diversa disposizione di legge.



La giurisprudenza di legittimità ha stabilito i casi in cui l'inesistenza della notificazione non può più essere rinnovata o sanata e ciò si manifesta quando:

- la consegna è effettuata a una persona o in un luogo in nessun modo riferibile al destinatario (Cass. n. 25350/2009);
- la notificazione è effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, quindi esorbitante il modello legale delle notificazioni (Cass. n. 9907/2008)
- la relata manca della sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario nell'originale dell'atto da notificare (Cass. n. 6377/1988);
- la notificazione di un atto introduttivo sia effettuata al legale non più fornito di rappresentanza processuale della parte (Cass. SS.UU. n. 9539/1996) o alla parte già deceduta (Cass. n. 5167/2023).

In ambito tributario, la notificazione riveste un ruolo di particolare importanza poiché non è solo il modo attraverso il quale il destinatario viene a conoscenza dell'atto impositivo, ma è anche la modalità con cui l'atto viene ad esistere e ad esplicare i suoi effetti in quanto notificato.

In linea generale, gli atti impositivi sono provvedimenti di natura recettizia, ossia vengono ad esistere solo se notificati regolarmente..

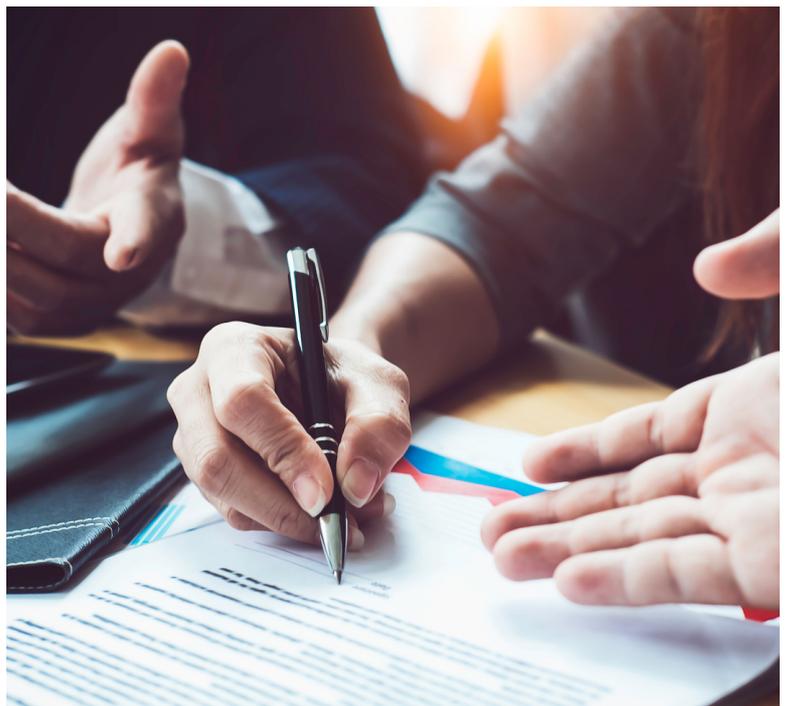
L'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973 regola la procedura di notificazione degli atti tributari, che a sua volta richiama alcune norme del codice di procedura civile.

In particolare, con riguardo ad esempio all'art. 156 c.p.c., quest'ultimo opera anche in ambito tributario in tema di sanatoria della notificazione dell'atto; infatti, il ricorso proposto avverso un atto impositivo sana i vizi della notifica in quanto dimostra che l'atto sia stato ricevuto e che la notifica abbia raggiunto il suo scopo.

Situazione differente, invece, quando si parla di inesistenza della notificazione poiché insanabile.

Occorre soffermarci ancora un attimo sulla distinzione tra nullità ed inesistenza degli atti impositivi, in ragione del fatto che producono due effetti differenti.

L'inesistenza comporta l'illegittimità dell'atto, nel mentre la nullità è un'irregolarità del procedimento notificatorio che non inficia totalmente l'atto quando il contribuente, nonostante il vizio, sia stato reso edotto dalla pretesa impositiva.



L'adempimento collaborativo:

la nuova Legge Delega Fiscale ne potenzia il regime

Il regime dell'adempimento collaborativo è uno strumento finalizzato alla gestione del rischio fiscale, mediante forme di comunicazione e cooperazione rafforzate con l'Agenzia delle Entrate costanti e, soprattutto, preventive, nell'ambito di un rapporto di fiducia tra contribuenti di grandi dimensioni ed il Fisco.

Il suddetto regime comporta la necessità, da parte del contribuente, di manifestare all'Erario, in modo trasparente, le proprie operazioni, in un'ottica di condivisione preventiva e di collaborazione.

In questo scenario, l'Agenzia delle Entrate passa dal ruolo di "controllore" al ruolo di "collaboratore" istituzionale, per *"una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo"* (art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 128/2015).

La Legge Delega potenzia notevolmente il regime dell'adempimento collaborativo, mirando a ridurre progressivamente la soglia di accesso a tale istituto (ad oggi, possono accedervi esclusivamente soggetti residenti e non che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore ad 1 miliardo di euro), con la possibilità di ammettere quei contribuenti che, pur non avendone i presupposti, appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il c.d. *Tax Control Framework*, per il quale la legislazione nazionale prevede l'introduzione di una certificazione del sistema e la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime.



Nella logica di un reciproco affidamento ed al fine di rafforzare il dialogo tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, la Legge Delega demanda ad un apposito codice di condotta la disciplina dei diritti e degli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti stessi ed, altresì, pone l'obiettivo di intensificare gli strumenti del contraddittorio preventivo, con particolare attenzione alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri richiesti dai contribuenti aderenti al regime.

Uno degli aspetti più qualificanti della Legge Delega, che merita una specifica menzione e approfondimento, riguarda il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime, sotto il profilo sanzionatorio e quello della riduzione dei termini di decadenza.

In particolare, per quel che concerne le sanzioni amministrative e penali, bisogna fare riferimento all'art. 17, commi 1.9.1 e 1.9.2, della legge n. 111/2023, i quali rispettivamente dispongono che:

- l'art. 17, comma 1.9.1, sancisce l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;
- l'art. 17, comma 1.9.2, dispone invece l'esclusione delle sanzioni penali tributarie con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali.

Il comma 1.9.3 dell'art. 17 prevede, per i termini di decadenza, la riduzione di almeno due anni dei suddetti termini nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

In sintesi, si tratta di un istituto che deve essere considerato con estremo favore da parte delle imprese di grandi dimensioni e con proiezione internazionale, in quanto finalizzato a prevenire contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria e volto ad evitare situazioni di contenzioso.



Contenzioso tributario:

un passo oltre la mediazione e il reclamo

Il Consiglio dei Ministri, nell'adunanza dello scorso 16.11.2023, ha approvato in esame preliminare il decreto legislativo di attuazione della delega al Governo per la riforma fiscale di cui alla legge 9.8.2023, n. 111, contemplando l'abrogazione dell'istituto della mediazione e del reclamo.

Si tratta di una svolta importante a livello di processo tributario, ove, in luogo del reclamo, il decreto delegato in esame prevede il rafforzamento del tentativo di conciliazione giudiziale: nel dettaglio, la proposta di conciliazione potrà essere formulata d'ufficio dalla Corte di Giustizia Tributaria, tenendo conto della sussistenza di precedenti giurisprudenziali in merito all'oggetto del giudizio.

In altre parole tale decreto delegato ha integralmente abrogato l'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 che disciplina il processo tributario ed introdotto nel 2011. Tale disposizione aveva previsto l'obbligatorio tentativo di definire la lite attraverso l'istituto della mediazione per le controversie di valore non superiore ad euro 50.000,00 euro.

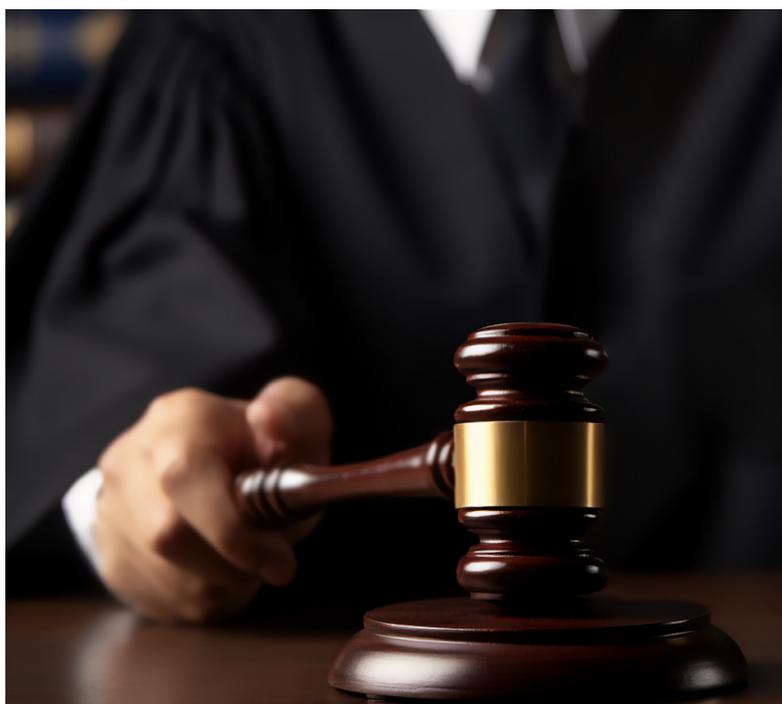
La poca "popolarità" di tale istituto, anche se obbligatorio, deriva dalla circostanza che l'Ente impositore è il "mediatore" della controversia, con la conseguenza che non sempre si rivela terzo e imparziale; infatti, il reclamo viene esaminato da un Ufficio differente da quello che ha emanato l'atto, che è sempre parte dell'Amministrazione stessa. In questo modo, si è registrata una significativa insoddisfazione dei risultati del tutto sproporzionata rispetto al numero elevato di controversie instaurate dopo il tentativo di mediazione.

Con un evidente cambio di rotta, il Legislatore delegato ha dunque abrogato tale istituto, ma la effettiva eliminazione dal processo tributario decorrerà dall'entrata in vigore del decreto de quo.

Sempre nell'ottica di rafforzare la conciliazione giudiziale, il Legislatore delegato ha esteso la possibilità di beneficiare di tale istituto anche nei giudizi innanzi alla Corte di Cassazione; in particolare, è prevista la riduzione al minimo delle sanzioni come di seguito evidenziato:

- al 40%, in caso di perfezionamento nel corso del giudizio di primo grado;
- al 50%, in caso di perfezionamento nel corso del giudizio di secondo grado;
- al 60%, in caso di perfezionamento nel corso del giudizio in Cassazione.

In conclusione, se dovesse essere confermata la nuova formulazione della norma in argomento, si determinerà la fine dell'era dell'istituto del reclamo-mediazione quale strumento deflattivo del contenzioso.



RICONOSCIMENTI

Le elevate competenze collocano lo Studio La Commara & Partners in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da "Il Sole 24 Ore", "Toplegal Awards", "Le Fonti Awards" e "Legalcommunity Italian Awards".



CONTATTI

ROMA



+39 06 3218140



www.studiolacommara.it



Viale Bruno Buozzi, 64 - 00197



segreteria@studiolacommara.it

MILANO



+39 02 76013359



in partnership con: www.pglegal.it



Via Sant'Andrea, 3 - 20121

NAPOLI



+39 081 18584553



in partnership con: www.fpcorporatefinance.eu



Via G. Melisurgo, 15 - 80133

DUBAI



in partnership con: www.v7group.com



API Trio Office Tower - Office 3001

