



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

LA LEGGE DI BILANCIO 2021 E LE ALTRE NOVITÀ FISCALI DI FINE 2020

Webinar

Mercoledì 13 gennaio 2021 dalle ore 14.00

*a cura di **Luca Lunelli***

dottore commercialista e tributarista in Udine

SOMMARIO

I. Termini di accertamento e di notifica degli atti al tempo del Covid-19.....	pag. 2
II. Novità in tema di <i>transfer pricing</i>	pag. 9
III. Novità in tema di <i>ruling</i> internazionale e procedure amichevoli (D.Lgs. 49/2020)	pag. 13
IV. Proroga e potenziamento credito d'imposta Ricerca & Sviluppo	pag. 16
V. False fatturazioni: i nuovi "indicatori sintetici" per individuare le c.d. "cartiere"	pag. 26
VI. <i>Game over</i> : stop alla riqualificazione degli atti in tema di imposta di registro <i>ex art.</i> 20 del D.P.R. 131/1986	pag. 28
VII. Covid-19 e P.T.T.: udienze da remoto, "trattazione scritta" e altre amenità	pag. 31

I. Termini di accertamento e di notifica degli atti al tempo del Covid-19

- Riferimenti normativi: D.L. 19.5.2020, n. 34, conv. con mod., dalla L. 17.7.2020, n. 77, art. 157
D.L. 17.3.2020, n. 18/2020, conv. con mod., dalla L. 24.4.2020, n. 27, art. 67

1.1. – Le norme di riferimento

L'art. 157, co 1, del D.L. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio"), conv. con modif. dalla L. 77/2020, prevede che: *"In deroga a quanto previsto dall'art. 3 della L. 27.10.2000, n. 212, **gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione**" di 85 giorni **"scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi."***

I commi 2, 2-bis e 3 dettano un'analoga disciplina del differimento dei termini per gli atti, le comunicazioni, gli inviti e le cartelle di pagamento (relative ai c.d. avvisi bonari di alcune annualità specifiche).

Il comma 4 regola le modalità di riscossione degli interessi per ritardato pagamento e per ritardata iscrizione a ruolo.

I commi 5 e 6 della norma precisano che *"al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo, l'elaborazione o la **emissione** degli atti (...) è **provata** anche dalla **data di elaborazione** risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.*

Con uno o più provvedimenti¹ del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di applicazione del presente articolo".

Il comma 7-bis, infine, delimita l'ambito di applicazione della norma, statuendo che: *"le disposizioni contenute nel presente articolo **non** si applicano alle entrate degli **enti territoriali**".*

Il riferimento fatto dal D.L. 34/2020 alla data dell'8 marzo è per (tentare) un coordinamento con l'art. 67, co. 1, del D.L. 18/2020 (c.d. "Decreto CuraItalia") conv., con modif., dalla L. 27/2020, il quale prevedeva che: *"Sono **sospesi** dall'8 marzo al 31 maggio 2020 [85 giorni] i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di **accertamento**, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori. (...)".*

I commi 2 e 3 regolano i differimenti relativi alle diverse fattispecie di interpello.

¹ Ad oggi non risultano ancora emanati (verifica al 9.01.2021 sito web Agenzia Entrate).

Il comma 4 precisa che *“con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell’art. 3, co. 3, della L. 27.10.2000, n. 212, l’articolo 12², commi 1 e 3, del D.Lgs. 24.9.2015, n. 159”*.

1.2. – La proroga prevista dall’art. 157 per il 2020

1.2.1. – Ambito oggettivo, comma 1

La **proroga** dei termini di **decadenza** riguarda:

- gli avvisi di accertamento;
- gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni;
- gli atti di recupero dei crediti d’imposta;
- gli avvisi di liquidazione;
- gli avvisi di rettifica e liquidazione;

“riferiti ad atti o ad imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l’8 marzo e il 31 dicembre 2020” (in generale, il periodo d’imposta 2015 o, in caso di omessa dichiarazione, il p.i. 2014). Tali atti devono essere **emessi entro il 31 dicembre 2020** e **notificati** tra il 1° gennaio e il **31 dicembre 2021** (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.1), *“salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi”*. La notifica a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2021 verrà effettuata *“sulla base di una programmazione che sarà definita dal provvedimento³ del Direttore dell’Agenzia previsto dal co. 6 dell’art. 157”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.6).

Per gli atti di cui al co. 1, dell’art. 157 *“riferiti, invece, ad atti o ad imposte i cui termini decadenziali **non scadono** entro il **31.12.2020** [in generale, dal periodo d’imposta 2016], gli uffici potranno svolgere quest’anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale senza però procedere alla notifica degli atti, a meno che abbiano carattere di indifferibilità ed*

² Si riporta il testo dell’art. 12, D.Lgs. 159/2015: *“Art. 12. Sospensione dei termini per eventi eccezionali*

1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi” [Inail] “a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, co. 3, della L. 27.7.2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.

2. I termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali (...), e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell’anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, co. 3, della L. 27.7.2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

3. L’Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”.

³ A quanto risulta, non ancora emanato. In proposito, sembrano probabili ulteriori differimenti delle attività di accertamento e riscossione a fine febbraio 2021 nell’ambito di un Decreto Ristori – *quinquies*.

urgenza, escludendo le fattispecie per le quali è necessario o opportuna l'attivazione del contraddittorio" (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.1).

I termini di decadenza devono essere calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione (8 marzo-31 maggio 2021), previsto dall'art. 67, co. 1, del D.L. 18/2020, il quale determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini di decadenza per la stessa durata, ma è stato **"assorbito"** dal *"più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'art. 157 (entro il 31.12.2020)"*. Questa disposizione ha, infatti, carattere di **specialità** rispetto all'art. 67 del D.L. 18/2020, *"sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (...) seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'art. 67"* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.4).

Il **differimento** dei termini **può cumularsi** con altre specifiche disposizioni che dispongono, a propria volta, la proroga dei termini di decadenza dell'azione accertatrice, come, ad esempio, nel caso di:

- *"violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., limitatamente alle annualità per le quali risulta ancora applicabile ratione temporis l'art. 43, co. 3, del D.P.R. 600/1973, per effetto dell'art. 1, co. 132, della L. 28.12.2015, n. 208⁴;*
- *violazioni sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei paesi "black list", per effetto dell'art. 12, co. 2-bis e 2-ter, del D.L. 1.7.2009, n. 78 (...)"* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.1).

Il **differimento** dei termini, invece, **non si applica**, per espressa previsione normativa, ai **tributi locali**⁵, per i quali, quindi, operano gli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice, tenendo conto, però, dell'art. **67, co. 1**, del D.L. 18/2020, che determina *"lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (...), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020"* (cfr., C.A.E. 6.5.2020, n. 11, § 5.9). Ne deriva che per gli atti relativi a **tributi locali**, così come per quelli non compresi nell'art. 157, del D.L. 34/2020, il termine di decadenza della notificazione risulta **"spostato" al 26 marzo 2021**

⁴ Si ricorda che per effetto dell'art. 1, co. 130-132 della predetta Legge (di Stabilità 2016), sono stati modificati gli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, prevedendo:

- la eliminazione del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni rilevanti penalmente (ex D.Lgs. 74/2000);
- l'ampliamento degli ordinari termini di rettifica delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA;
- il mantenimento – per i periodi di imposta anteriori al 2016 – della precedente disciplina.

Pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2016, i termini di accertamento sono "prolungati" dal quarto al quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria, e dal quinto al settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, senza più "raddoppio" dei termini.

Tuttavia, fino al p.i. 2015 (Unico 2016) – in presenza di reati fiscali ex D.Lgs. 74/2000 – l'A.E. può notificare l'accertamento entro l'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentato, in caso di dichiarazione omessa. Di conseguenza, entro il 31.12.2020 vanno emessi gli atti (da raddoppio) relativi al p.i. 2011 (dichiarazione presentata) e 2009 (omessa dichiarazione).

⁵ A partire dal 1° gennaio 2020, anche gli atti emessi dagli Enti locali costituiscono titolo esecutivo (cfr., art. 1, co. 792 e segg., L. 160/2019, di Bilancio 2020).

(che non sono altro che gli 85 gg. – cioè 8 marzo-31 maggio 2020 – disposti dal D.L. 18/2020 “CuraItalia”).

Il **differimento dei termini non si applica**, inoltre, agli avvisi di liquidazione destinati ai notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili, dato che la tipologia di atti individuata dal **co. 1 dell'art. 157** *“si riferisce in generale a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase di **controllo sostanziale** con riferimento agli atti e alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo indicato”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.2 e 3.10.1).

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo all'interpello di un contribuente, ha ritenuto che la **dichiarazione integrativa** relativa al periodo d'imposta 2015, dovesse essere presentata entro il 31.12.2020, **senza** che il **differimento dei termini** ex art. 157 possa “allungare” il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa. La norma, infatti, *“non ha modificato i termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni, né in generale, né con specifico riferimento a quelle integrativa, anzi:*

- *ha indirettamente confermato i termini legati alla ordinaria presentazione di queste ultime (cfr. il comma 2-bis, laddove si precisa che “restano ferme le disposizioni previste dall'art. 1, co. 640 della L. 23.12.2014, n. 190”);*
- *qualora si volesse intendere come imprescindibile un parallelismo tra i termini di presentazione della dichiarazione integrativa e di decadenza dal potere di accertamento del relativo anno d'imposta”, ciò confermerebbe, comunque, che “l'accertamento, seppure notificato, salve alcune eccezioni, entro il 31 dicembre 2021, deve sempre essere emesso nei termini “ordinari””. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, “il Legislatore emergenziale, al momento, non ha ritenuto di differire ulteriormente” il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa, relativa al p.i. 2015 “per consentire al contribuente di beneficiare della riduzione delle sanzioni in sede di ravvedimento” (cfr., Resp. A.E. 24.12.2020, n. 620).*

1.2.2. Continua: ambito oggettivo, comma 2

Il secondo comma dell'art. 157 disciplina i seguenti atti:

- comunicazioni di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e l'art. 54-bis, del DPR 633/1972;
- inviti all'adempimento di cui all'art. 21-bis, DL 78/2010 (liquidazioni periodiche Iva);
- atti di accertamento dell'addizionale regionale della tassa automobilistica (art. 23, co. 21, DL 98/2011);
- atti di accertamento delle tasse automobilistiche, relativamente alle Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna;
- atti di accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo di telefoni cellulari di cui alla Tariffa art. 21, del DPR 641/1972.

I predetti atti, comunicazioni e inviti elaborati o **emessi, anche se non sottoscritti**⁶ entro il **31.12.2020**, *“sono notificati, inviati o messi a disposizione nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021”*, salvo, anche per queste fattispecie, *“casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi”*.

1.3. Cosa si intende per “atti emessi”

*“Ai sensi del comma 5 dell’art. 157, gli atti **sono emessi** se risultano **firmati e protocollati**, entro il termine del 31 dicembre 2020”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.6. Il che fa presupporre che, entro la stessa data, anche l’attività istruttoria dovrebbe essere completata).

A seguito dell’adeguamento dell’Amministrazione alle disposizioni del CAD (c.d. “Codice dell’Amministrazione Digitale, istituito con D.Lgs. 82/2005), gli originali degli atti *“sono, in via generale, prodotti in formato digitale, **sottoscritti dal responsabile o da un suo delegato con firma digitale e registrati in uscita nel sistema di gestione documentale (registro di protocollo)**. Qualora non fosse possibile procedere con la firma digitale, il documento analogico può sempre essere sottoscritto con firma autografa e protocollato.*

La firma digitale assicura la immodificabilità e la integrità di un documento informatico.

La segnatura di protocollo attesta la provenienza del documento informatico da una pubblica amministrazione (...) e attribuisce al documento informatico una data certa opponibile a terzi e, quindi (...), utile anche per effettuare la verifica della validità del certificato di firma utilizzato per sottoscrivere digitalmente il documento” (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.6).

Sul punto, sarebbe stato (più che) opportuno che l’Agenzia avesse emesso tempestivamente i Provvedimenti con le “modalità di applicazione” richiesti dal comma 6 dello stesso art. 157⁷, ma ad oggi (9.01.2020) non è stato così... ad ogni modo, i **due “cardini”** su cui dovrà operare la **verifica** di contribuenti (e difensori) - al fine di appurare che gli atti siano stati **effettivamente** emessi entro il 31 dicembre 2020 - sono:

- la presenza della **firma digitale**, idonea a garantire l’immodificabilità ed integrità del documento informatico;
- la **segnatura di protocollo**, la quale attribuisce al documento informatico data certa.

Nel caso di **atti notificati via posta ai soggetti che sono privi di indirizzo PEC**, gli stessi possono comunque essere formati digitalmente, dal momento che l’art. 23, co. 2-bis, del D.Lgs. 82/2005 prevede la facoltà, per le pubbliche amministrazioni, di creare (e dunque notificare) una copia cartacea dell’atto conforme all’originale digitale: in tal caso – quantunque la copia cartacea non riporti una firma autografa – quest’ultima è sostituita dal c.d. “glifo” (di fatto, un QR-code)

⁶ Disposizione non molto coerente con quanto previsto dal successivo comma 5, secondo cui (vd. oltre § 1.3) per “atto emesso” si intende un atto “firmato e protocollato”, mentre qui la norma parla di atti emessi, “anche se non sottoscritti”.

⁷ cfr., D. Deotto - L. Lovecchio, *Atti impositivi a rischio illegittimità senza il provvedimento delle Entrate*, in “Sole 24h NT+” del 5.01.2020.

presente sull'atto, il quale consente al contribuente di verificare direttamente via web la conformità all'originale digitale conservato presso gli archivi elettronici dell'Agenzia.

1.4. Casi di indifferibilità, urgenza e altri

La disposizione sul **differimento** dei termini di accertamento fa **salvi**:

- i casi *“in cui la emissione dell'atto [di cui al co. 1 dell'art. 157] è **funzionale all'adempimento**, come nel caso della liquidazione d'ufficio delle imposte da versare a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto ai fini dell'agevolazione prima casa, presentata sia prima che dopo il decorso dei termini di decadenza”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.1);
- la notifica e messa a disposizioni degli atti, comunicazioni e inviti (di cui al co. 2 dell'art. 157) *“la cui emissione è **funzionale al perfezionamento di adempimenti fiscali** che richiedono il contestuale versamento di tributi, come nel caso”* appena indicato, *“ovvero a seguito del controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte da parte dei notai”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.3);
- i casi di **indifferibilità ed urgenza** che consentono l'invio di comunicazioni, inviti e atti, o la notifica degli atti, durante il periodo di sospensione, ad esempio, quando:
 - gli stessi *“prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p.”*;
 - sono *“destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione al passivo”*;
 - c'è pericolo per la riscossione;

fermo restando che *“la eventuale indifferibilità o urgenza dell'attività di accertamento non può che essere oggetto di una valutazione da farsi da parte dell'Ufficio caso per caso, in ragione della specificità della stessa”* (cfr., C.A.E. 6.5.2020, n. 11, § 5.8).

Con riferimento al **pericolo per la riscossione**, l'Agenzia delle Entrate *“precisa che le caratteristiche della indifferibilità e della urgenza sono riscontrabili anche in tutti i casi in cui il mancato invio della comunicazione o di notifica dell'atto non consenta di rispettare i termini di prescrizione e decadenza previsti in materia di riscossione, rischiando di compromettere il recupero di somme”*. È il caso, ad esempio, delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo automatizzato, per le quali la proroga dei termini di notifica delle cartelle di pagamento – disposta dal co. 3 dell'art. 157 – *“riguarda solo le dichiarazioni presentate nell'anno 2018”*, con la conseguenza che *“con riferimento alle dichiarazioni presentate in anni diversi dal 2018, qualora la sospensione degli invii rischi di pregiudicare il rispetto dei termini previsti dalle disposizioni in materia di riscossione, l'ufficio è legittimato a procedere all'invio delle comunicazioni di irregolarità”* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.3).

1.5. Interessi

*“A fronte della distribuzione delle notifiche nel tempo, dal 1° gennaio 2021 fino alla data di **notifica**, sulle maggiori imposte accertate nell'atto e dovute dal contribuente non maturano, ai*

sensi del co. 4 dell'art. 157, **gli interessi per ritardato pagamento** di cui all'art. 6 del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21.5.2009 e **gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo** di cui all'art. 20 del decreto del presidente della Repubblica 29.9.1973, n. 602; i suddetti interessi (...), invece, maturano dalla data in cui le imposte dovevano essere versate fino al 31.12.2020 e riprendono a decorrere, giornalmente, dal giorno successivo alla data di notifica fino alla data di effettivo pagamento delle maggiori imposte".

L'Agenzia delle Entrate prosegue, precisando che gli interessi di cui all'art. 20 del D.P.R. 602/1973 "restano non dovuti per il periodo d'imposta dal 1° gennaio 2021 fino alla data di notifica dell'atto anche nei casi di mancato pagamento entro i termini previsti e di successiva iscrizione a ruolo o di affidamento del carico. Ovviamente, nel caso di omesso versamento delle somme richieste negli atti di cui all'art. 29, co. 1, lett. a)" del D.L. 78/2010 "nei termini previsti, a decorrere dal giorno successivo alla notifica dell'atto saranno dovuti gli interessi di mora di cui all'art. 30" del D.P.R. 602/1973 (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.4).

1.6. Proroga 2020 dei termini, abuso del diritto e accertamento con adesione

Il **comma 7 dell'art. 10-bis della L. 212/2000** prevede una specifica proroga dei termini di decadenza nel caso di accertamenti relativi alle contestazioni in materia di abuso del diritto, stabilendo che, se intercorrono meno di 60 giorni tra:

- la data di ricevimento dei chiarimenti⁸ o di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e
- quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, "il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni".

Sul rapporto tra questa disposizione e la proroga disposta dall'art. 157, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel caso il termine di decadenza ex art. 10-bis, co. 7, L. 212/2000

- cada nel periodo tra l'8 marzo e il 31.12.2020, "l'avviso di accertamento per l'abuso del diritto deve essere emesso entro il 31 dicembre 2020 e notificato tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021", si applica, cioè, la regola prevista dal co. 1 dell'art. 157, perché il termine scade nel periodo oggetto di proroga;
- cada dopo il 31 dicembre 2020, "non opera la proroga di cui all'art. 157, co. 1" (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.5).

Il comma 3-bis dell'art. 5 del D.Lgs. 218/1997, a sua volta, prevede una proroga automatica di 120 giorni, dei termini ordinari di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, nel caso

⁸ **Prima** di emettere l'avviso di accertamento con cui contesta l'abuso del diritto, l'Amministrazione finanziaria **deve** notificare al contribuente (nel termine ordinario di decadenza) una **richiesta** di **chiarimenti**, in ordine alle ragioni per cui l'A.F. ritiene configurabile l'abuso del diritto, a pena di nullità dell'avviso; il **contribuente**, a sua volta, **deve rispondere** alla richiesta **entro 60 giorni**, fornendo chiarimenti in ordine alla sussistenza di **valide ragioni extrafiscali** che giustificano l'operazione; se non lo fa, o se l'A.F. ritiene insufficiente i chiarimenti forniti, l'Ufficio emette un avviso di accertamento specificatamente motivato in ordine all'abuso del diritto e alle ragioni per cui le giustificazioni fornite dal contribuente non sono state ritenute idonee.

in cui intercorrano meno di 90 giorni tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto. Secondo l'Agenzia delle Entrate, detta proroga *"di 120 giorni si applica, non solo ai casi in cui l'Ufficio è obbligato ad avviare l'iter dell'accertamento ai sensi dell'art. 5-ter⁹, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'Ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente"*. In sostanza, ai fini della operatività della proroga, non rileva se c'è o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'iter dell'adesione, essendo sufficiente *"la notifica di un invito a comparire di cui all'art. 5 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che, tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrano meno di 90 giorni"* (cfr. C.A.E. 22.6.2020, n. 17).

Sul **rapporto tra questa disposizione e la proroga disposta dall'art. 157**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, qualora si verifichi il presupposto della "proroga automatica" di 120 giorni *"in relazione ai periodi d'imposta il cui termine di decadenza è previsto per il 31 dicembre 2020 (ad esempio, periodo d'imposta 2015, in caso di dichiarazione presentata, e periodo d'imposta 2014, in caso di dichiarazione omessa)"*, per effetto della predetta "proroga automatica", *"il termine di decadenza risulterà successivo al 31 dicembre 2020 e, di conseguenza, non risulta applicabile quanto statuito dall'art. 157, co. 1. In tale ipotesi l'Ufficio, in caso di mancata adesione, dovrà quindi notificare l'avviso di accertamento entro il 30 aprile 2021, ricorrendo i presupposti della proroga di 120 giorni decorrenti dal primo gennaio 2021"* (cfr., C.A.E. 20.8.2020, n. 25, § 3.10.5).

La **questione, peraltro, non è pacifica**, tant'è che parte della dottrina ritiene inapplicabile la proroga automatica di 120 giorni per il 2020, perché *"la norma che consente i 120 giorni in più fa riferimento al termine del potere di notificazione, che, nella specie, solo per quest'anno, è il 2021. Da ciò consegue che tra la data di comparizione ed il termine ultimo per la "notifica" dell'atto (2021) intercorrono sicuramente più di 90 giorni (...)"*¹⁰

II. Novità in tema di *transfer pricing*

■ Modifiche di rilievo nel set documentale a seguito del nuovo Provvedimento A.E.

■ Provv. Direttore A.E. 23.11.2020, n. 360494

⁹ L'art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997 impone all'Ufficio di notificare al contribuente l'invito a comparire (di cui all'art. 5), per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento prima di emettere l'avviso di accertamento, introducendo la obbligatorietà del contraddittorio preventivo nei procedimenti di controllo fiscale che non si siano svolti presso i locali del contribuente. La disposizione si applica agli avvisi emessi dal 1° luglio 2020.

¹⁰ Cfr., L. Ambrosi-A. Iorio, *"Controlli di fine anno: rispetto dei 60 giorni e valutazione di eventuali memorie"*, in §"Il Fisco" 44/2020.

1. Il Provvedimento direttoriale del 23 novembre u.s. ha **modificato** – aumentandone non poco la complessità – **il set documentale**¹¹ necessario per beneficiare della c.d. *penalty protection* ex art. 1, co. 6 ed art. 2, co. 4-ter del D.Lgs. 471/1997 allineandolo agli standard OCSE (aggiornati nel 2017). Di conseguenza,

- il nuovo **Masterfile**, diventa composto da cinque capitoli:

1. struttura organizzativa del gruppo ;
2. attività svolte; a sua volta suddiviso in paragrafi riguardanti i principali fattori di generazione dei profitti del gruppo, i flussi delle operazioni (con descrizione della catena produttiva o distributiva relativa ai primi cinque prodotti o servizi del gruppo in termini di fatturato e ai prodotti o servizi il cui fatturato supera il 5% del fatturato complessivo), gli accordi per la prestazione di servizi infragruppo (fatta eccezione per quelli dedicati alla ricerca, da inserire nel terzo capitolo), i principali mercati, la struttura operativa e la catena del valore, nonché le operazioni di riorganizzazione aziendale;
3. intangibles, con indicazione - oltre che delle informazioni concernenti la strategia di gruppo sui beni immateriali e l'elencazione degli stessi – di indicazioni sugli accordi relativi ai **beni immateriali** (anche sulla ripartizione dei costi), le politiche di prezzi di trasferimento per l'attività di R&S, nonché le operazioni rilevanti condotte sui beni immateriali;
4. attività finanziarie infragruppo;
5. rapporti finanziari del gruppo multinazionale.

- la c.d. “**documentazione nazionale**” riguardante invece le informazioni relative alla “**entità locale**” (società italiana del gruppo, ovvero stabile organizzazione italiana di una società del gruppo non residente), si compone ora di **quattro capitoli**:

1. descrizione generale dell'entità locale;
2. operazioni infragruppo, riguardanti, in particolare, l'analisi di comparabilità, il metodo utilizzato per ottenere il valore di libera concorrenza, il risultato raggiunto ed eventuali assunzioni critiche sull'adozione del metodo prescelto;
3. informazioni finanziarie (bilanci con certificazioni dei revisori, prospetti di riconciliazione tra bilancio e dati utilizzati per la determinazione del valore di libera concorrenza, ecc.);
4. allegati: nel caso, accordi infragruppo, APA unilaterali o multilaterali, *ruling* preventivi di cui l'impresa o S.O. non è parte collegati alle operazioni descritte, etc.)¹².

Il nuovo punto 7 del provv. n. 360494/2020 disciplina, inoltre, i servizi a **basso valore aggiunto**, per i quali è possibile adottare un approccio semplificato, teso a descrivere i servizi in esame (comprese le motivazioni per cui sono considerati a basso valore aggiunto e le ragioni alla base

¹¹ E' prevista la possibilità di redazione direttamente in lingua inglese, per cui i gruppi con casa madre italiana potranno predisporre un masterfile unico con validità sia italiana che estera.

¹² Si tratta di prescrizioni poco aderenti alla realtà concreta: potrebbero esserci clausole di riservatezza in alcuni Stati oppure Paesi che non richiedono il *masterfile* OCSE (es. USA, Canada e Svizzera).

della fornitura di tali servizi tra imprese associate), le principali pattuizioni che regolano tali servizi, i criteri di valorizzazione dei servizi e i risultati in termini numerici.

Oltre alle modifiche di rilievo sul contenuto di *masterfile* e documentazione nazionale, il **§ 5.1.2** del Provvedimento dispone che **entrambi i documenti debbano essere firmati dal legale rappresentante del contribuente** (o da un suo delegato) mediante **firma elettronica con marca temporale**¹³ **da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi**. Inutile dire che tale previsione creerà non pochi **“stress da scadenza”**, dal momento che la prassi operativa è sempre stata quella di presentare la documentazione entro la data di scadenza, riservandosi qualche “limatura” nei mesi successivi, poiché – secondo il Provvedimento previgente – in sede di richiesta della documentazione da parte dei verificatori, i contribuenti disponevano di 10 giorni per fare le ultime integrazioni; **per converso, con la necessità della marca temporale, questo termine diventa superfluo**, come pure la previsione di consegnare la documentazione all’A.F. entro 20 giorni dalla richiesta (cfr., § 5.2.1).

Ampliamento platea (potenziali) destinatari: sono venute meno le definizioni di holding, sub-holding e impresa controllata, per cui tutte le società del gruppo sono tenute a predisporre il *masterfile*. Inoltre, le società con fatturato inferiore a 50 milioni ma controllate da società con fatturato superiore non sono più considerate PMI (le quali possono beneficiare di una serie di semplificazioni in relazione alla “documentazione nazionale”).

Decorrenza: le nuove regole riguardano la documentazione relativa al **periodo d’imposta in corso al 23 novembre 2020**; di conseguenza, per i soggetti “solari”, la documentazione relativa al p.i. 2019 **continua** ad essere redatta secondo le regole del precedente Provvedimento 22 settembre 2010 (barrando la casella nel rigo RS106 del modello redditi SC o del rigo RS42 del modello redditi SP e non dovendo firmare la documentazione con marca temporale).

■ **Covid-19 – Implicazioni in tema di *transfer pricing* (cenni)**

1. La recessione globale causata dal Covid-19 ha già prodotto (e produrrà) effetti dirompenti sul tessuto economico e sulle relazioni commerciali e finanziarie tra imprese, ivi incluse quelle che sono parte di gruppi multinazionali. In tale contesto risulta essenziale comprendere e gestire – prima possibile – **i riflessi di tale congiuntura sulle politiche dei prezzi di trasferimento e valutare se lo stato di emergenza richieda delle correzioni per adattarle alle circostanze attuali**, tenendo conto che ogni deviazione, rispetto a quanto definito *ante crisi*, va giustificata e documentata.

2. Sul punto, l’OCSE – il **18 dicembre u.s.** – ha pubblicato l’auspicata guida alle implicazioni della pandemia sul *transfer pricing* (*Guidance on transfer pricing implications of the Covid-19*

¹³ Italia unico Paese (insieme alla Polonia) a contemplare la necessità della marca temporale; cfr., Sole 24h, 28.12.2020, *Marca temporale non richiesta negli altri Paesi*.

pandemic). Il documento – confermando la tenuta del principio di libera concorrenza e la fiducia nelle linee guida sul *transfer pricing* (2017) di cui la guida costituisce solo “chiarimento ed illustrazione” – e con la premessa che

- il **Covid-19** è considerato un c.d. **hazard risk** (cioè un rischio non controllabile, prevedibile e influenzabile) il quale, a sua volta, dà invece luogo ad altri rischi “controllabili” (di mercato, operativi e finanziari);
- è comunque necessaria un’**accurata delineazione – caso per caso – della transazione** quale chiave di volta per ogni valutazione da condurre anche in contesto Covid-19; in altri termini, è comunque necessario applicare l’*arm’s length principle*, senza scorciatoie o semplificazioni;

affronta quattro temi prioritari:

- a. l’analisi di comparabilità;
- b. le perdite e i costi specifici Covid-19;
- c. i sussidi pubblici;
- d. gli *advance pricing agreement* (Apa).

Tra questi, vale la pena soffermarsi, in particolare su

a. analisi di comparabilità

L’Ocse individua l’aggiustamento successivo dei prezzi come una soluzione operativa al problema del reperimento di informazioni contemporanee e affidabili anche perchè il Covid-19 ha reso inutilizzabili i dati storici (non affetti dal virus). Soluzione attualmente praticabile: nell’attesa che sopraggiungano dati affidabili, aggiustare nell’anno fiscale 2021 (FY20), retrospettivamente, i risultati dell’anno fiscale 2020 (FY20).

2. Perdite e costi straordinari

Il Covid-19 non è occasione per cambi opportunistici di policy in quanto le perdite devono essere il riflesso delle funzioni e dei rischi. Di conseguenza, l’eventuale rinegoziazione dei contratti, per trovare riconoscimento, deve riflettere il miglior interesse di ciascuna delle parti e, inoltre, basarsi sulla chiara evidenza che parti indipendenti si sarebbero comportate in maniera analoga. Non fa eccezione neppure la clausola di forza maggiore, per cui si escludono automatismi.

Quanto ai costi straordinari, l’indicazione principale è che infragruppo questi costi devono seguire i rischi e quindi, se del caso, essere riaddebitati da chi li ha pagati o a chi sopporta i rischi; inoltre, non sono considerati nel determinare l’indicatore finanziario da testare e quello dei comparabili.

3. Effetti degli aiuti governativi

L’Ocse chiarisce che il trasferimento intercompany è ammesso solo se, in analogia con i *local market features*, il contribuente dimostra che ciò avviene, in circostanze simili, tra terzi indipendenti. In altri termini, i sussidi rimangono in capo a chi li riceve, salvo prova contraria.

4. Advance pricing agreement

Con riferimento agli Apa vigenti, nel contesto di un *favor* per la conservazione, si circoscrive la revoca alle sole ipotesi di inadempienze o negligenze gravi e si gradua la revisione in relazione

alle *critical assumptions*. Con riguardo invece agli accordi preventivi in negoziazione, l'Ocse incoraggia l'adozione di un approccio flessibile e suggerisce inter alia, la possibilità di apportare le rettifiche una volta note conseguenze e impatti della crisi.

III. Novità in tema di procedure amichevoli e *ruling* internazionale

■ La “nuova” procedura amichevole

- Riferimenti normativi: D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, artt. 3, 5, 7, 9, 18 e 19
- Provvedimento Direttore A.E. del 17 dicembre 2020

1. La nuova procedura amichevole recata dal D.Lgs. 49/2020

La “procedura amichevole” (c.d. **Mutual Agreement Procedure**) è uno strumento per la composizione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione attraverso il confronto tra le amministrazioni dei Paesi contraenti.

Il D.Lgs. 49/2020 – recependo la Direttiva UE 1852/2017 (c.d. *Dispute Resolution Mechanism – DRM*) – aggiunge un **ulteriore strumento** nella risoluzione delle controversie fiscali che generano **fenomeni di doppia imposizione** cercando di rimediare alle **lacune** presenti nelle c.d. **MAP “convenzionali”** (cioè quelle regolate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni siglate dall'Italia) o **“arbitrali”** (cioè previste dall'art. 6 della Convenzione arbitrale 90/436/CEE). Tale procedura **non può tuttavia “convivere” con le altre procedure amichevoli**, per cui qualora il contribuente presenti, sulla medesima posizione controversa, un'istanza di apertura di una procedura convenzionale o arbitrale, verrà dato seguito **esclusivamente** all'istanza presentata ai sensi del D.Lgs. 49/2020.

Il nuovo meccanismo può essere utilizzato a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito e il patrimonio relative **al p.i. in corso al 1° gennaio 2018 e successivi**.

2.1. Principali caratteristiche

► profili “positivi”

- a. **obbligo** – per le amministrazioni competenti – di pervenire ad una definizione (cioè ad un risultato) **entro** (complessivi) **tre anni** dall'avvio della procedura (aspetto che costituiva il principale limite delle MAP convenzionali per le quali era previsto solo un “obbligo di diligenza”);
- b. **applicabilità** ai casi di doppia imposizione derivanti non solo da rettifiche in materia di *transfer pricing* ma anche a tutte le altre questioni generatrici di doppia imposizione giuridica od economica: ad es. rettifiche connesse all'inerenza di costi sostenuti in transazioni tra imprese associate, all'applicabilità e alla misura delle ritenute su dividendi, interessi, *royalties*, etc.;

- c. possibilità di **attivare la procedura anche successivamente alla conclusione di procedure amministrative tributarie che abbiano comportato la definitività dell'imposta** (es. accertamento con adesione¹⁴) o nel caso di omessa impugnazione. Sembrerebbe, invece, precluso l'accesso alla procedura in caso di ravvedimento operoso perfezionato (come precisato in sede di Relazione Illustrativa al Provvedimento);
 - d. la **presentazione dell'istanza non preclude la possibilità di instaurare – per la medesima controversia – un contenzioso interno**; in tal caso – ai fini della prosecuzione della procedura amichevole – il contribuente può richiedere la sospensione del contenzioso ex art. 39, co. 1-ter, lett. b), del D.Lgs. 546/1992 con l'ulteriore vantaggio di poter contare sull'automatica sospensione della riscossione ex art. 15 del D.P.R. 602/1973 per la quale non è più necessario presentare un'apposita istanza alla competente autorità italiana (come invece è necessario per le altre procedure amichevoli);
- ◀ **Profili “negativi” (o, comunque, da valutare)**
- a. l'istanza è preclusa in presenza di una decisione del giudice a seguito di conciliazione giudiziale perfezionata ex artt. 48 e 48-bis del D.Lgs. 546/1992¹⁵; allo stesso modo, l'istanza è “rigettata” se – in corso di procedura – intervenga una sentenza passata in giudicato (cioè definitiva);
 - b. la procedura non riguarda le sanzioni amministrative, le quali vanno applicate sulle imposte rideterminate (a meno che non siano già state definite) e possono essere rimborsate solo in caso di annullamento integrale della pretesa;
 - c. la procedura è preclusa in caso di condanna penale (non basta la sola indagine).

2.2. La procedura in (estrema) sintesi

- a. L'**istanza di procedura amichevole** va presentata **entro tre anni** “*dalla notifica dell'atto o di altro documento equivalente ovvero dalla data in cui è stato adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa*” e la relativa **istruttoria si conclude entro 6 mesi** con l'accoglimento/il rigetto da parte di alcune amministrazioni/di tutte le amministrazioni. Il provvedimento di rigetto dell'istanza da parte di una o più amministrazioni può essere impugnato dinanzi al giudice tributario;
- b. l'**istanza va presentata a mezzo PEC**, deposito o raccomandata all'A.E. italiana notificandone copia anche alle autorità competenti negli altri Stati (in una delle lingue ufficiali degli Stati

¹⁴ In relazione alle precedenti MAP, la C.A.E. 5.06.2012, n. 21/E riteneva precluso l'accesso alle procedure amichevoli in caso di mancata impugnazione degli avvisi di accertamento, di avvenuta definizione di una procedura di accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale. Ora invece sì e si conserva anche il beneficio della riduzione delle sanzioni.

¹⁵ Poco coerente con il fatto invece che la si possa avviare in presenza di un accertamento con adesione perfezionato.

membri coinvolti)¹⁶. L'istanza è comunque sempre ritirabile dal contribuente (che ne sosterrà i costi) con apposita comunicazione scritta;

c. La procedura amichevole deve concludersi **entro due anni con un accordo** (da notificare al contribuente entro 30 gg. il quale potrà aderirvi entro 60 gg. comunicando, entro lo stesso termine, la rinuncia ai contenziosi pendenti¹⁷). In caso di **disaccordo tra le amministrazioni competenti**,

- è possibile chiedere **parere non vincolante** ad una **commissione consultiva**. Quest'ultima viene costituita entro 120 giorni ed emette parere non vincolante entro sei mesi¹⁸ (prorogabili di altri 3). Tale parere ha comunque rilievo in quanto le amministrazioni possono anche accordarsi discostandosi dal parere, ma se non riescono ad accordarsi, allora sono obbligate ad adeguarsi al parere che in tal caso diventa vincolante; oppure
- può essere costituita una **commissione per raggiungere un accordo**, la quale si esprime sul merito della controversia entro 6 mesi. Il suo parere è vincolante per le rispettive amministrazioni fiscali.

■ Applicazione di una *fee* al c.d. "ruling internazionale"

■ Legge 30.12.2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021), art. 1, co. 1101

1. Le imprese con "attività internazionale" possono stipulare un **accordo preventivo** con l'A.E. avente ad oggetto la definizione dei prezzi di trasferimento, dei valori di uscita/ingresso in caso di trasferimento della residenza, dell'attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione, la sussistenza di una stabile organizzazione, nonché l'applicazione delle norme in tema di erogazione/percezione di dividendi, interessi, royalties.

La Legge di bilancio 2021 prevede che tali accordi:

- ove non conseguano ad altri accordi conclusi a seguito delle c.d. procedure amichevoli, **vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i 4 p.i. successivi** (salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini dei predetti accordi);
- qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le Autorità competenti a seguito delle c.d. procedure amichevoli, vincolano le parti **secondo quanto convenuto a decorrere da esercizi precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo**, purchè **non anteriori al p.i. in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente**. Tale previsione può

¹⁶ L'eventuale documentazione in lingua straniera dovrà essere tradotta in lingua italiana. Poiché il Provvedimento A.E. parla di traduzione "ufficiale", sarà necessaria una traduzione giurata, salvo apposita dispensa da parte dell'A.E..

¹⁷ Si tratta di una previsione del Provvedimento A.E. non particolarmente coerente con l'impianto della Direttiva DRM... sembra tuttavia che nulla osti alla possibilità che – raggiunto l'accordo – le parti definiscano la lite pendente a mezzo conciliazione giudiziale conforme all'esito della procedura amichevole.

¹⁸ In caso di inerzia è possibile presentare ricorso dinanzi alla CTR del Lazio.

essere derogata – e dunque è possibile far retroagire gli effetti a periodi anche precedenti quello di presentazione della domanda – a condizione che i termini per l'accertamento ex art. 43 del D.P.R. 600/1973 non siano ancora scaduti, che il contribuente ne abbia fatto richiesta nella domanda e che le Autorità degli Stati esteri acconsentano a tale estensione.

2. Inoltre, viene previsto – in conformità con quello che avviene in altri Paesi (es. Germania, Lussemburgo, Svezia, Ungheria, USA, etc.) – nel caso di accordi bilaterali o multilaterali, **l'applicazione di una commissione** (c.d. *fee*) stabilita in funzione del fatturato del gruppo cui appartiene la società istante:

- € 10mila, nel caso in cui il fatturato complessivo sia inferiore a € 100milioni;
- € 30mila, nel caso in cui il fatturato complessivo sia inferiore a € 750 milioni;
- € 50mila, nel caso in cui il fatturato complessivo sia superiore a € 750 milioni.

In caso di rinnovo dell'accordo, le suddette commissioni sono ridotte alla metà.

IV. Proroga e potenziamento credito d'imposta Ricerca & Sviluppo

- **Riferimenti normativi: L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021, in G.U. 30.12.2020, n. 322), art. 1, co. 1064**

4.1. Definizione

L'art. 1, co. 1064, della L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021, in G.U. 30.12.2020, n. 322) **proroga** fino al **31.12.2022**¹⁹, il **credito d'imposta**, introdotto dall' art. 1, co. da 198 a 207, della L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), **a favore delle imprese** che effettuano investimenti in **attività di ricerca e sviluppo**, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, con alcune **modifiche**²⁰, tra cui: l'innalzamento della misura del credito d'imposta; l'obbligo di asseverazione della relazione tecnica; la procedura di collaborazione tra Ministero dello sviluppo economico e Agenzia delle Entrate.

4.2. Ambito soggettivo

Sono ammesse al beneficio:

- le imprese residenti nel territorio dello Stato;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;

¹⁹ Per gli **investimenti** effettuati dal **1° gennaio 2021 fino al 31 dicembre 2022**. Nel precedente credito R&S previsto dalla Legge di bilancio per il 2020 (cfr., art. 1, co. 198, L. 160/2019), il periodo agevolabile era costituito dal p.i. "successivo a quello in corso al 31.12.2019" (cioè, per i solari, dal 2020).

²⁰ Sono previste peraltro **ulteriori modifiche** (e, forse, incrementi) a seguito di apposito **emendamento** alla Legge di bilancio 2021 predisposto dal **MISE** (cfr., Sole 24h del 30.12.2020, *Aliquote e massimali, dubbi sugli incentivi per l'innovazione*), purtroppo poi non approvato e nemmeno confluito in successivi provvedimenti (es. Milleproroghe, D.L. 183/2020 o nel decreto di correzione alla Manovra per l'errore sul cuneo fiscale, D.L. 182/2020). Allo stato attuale – stando ad alcune indiscrezioni – tali aggiustamenti (e coordinamento con la precedente versione ex L. 160/2019) dovrebbero essere inseriti nel c.d. "Decreto scostamento" di fine gennaio 2021 (cfr., Sole 24h, 6.01.2020, *Cambia il piano 4.0: più digitale, meno aiuti sui beni tradizionali*).

indipendentemente

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa.

Sono **escluse**:

- le imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coattiva amministrativa e, in generale, quelle oggetto di procedura concorsuale;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ex art. 9, co. 2²¹, D.Lgs. 231/2001, che possono essere applicate all'ente in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste e solo in presenza di determinate condizioni.

La lettera b) del co. 1064 dell'art. 1 della L. 178/2020 *"interviene sulle tipologie di imprese che possono beneficiare del credito d'imposta, disponendo – con una novella al comma 199 della legge di bilancio 2019 – che esso sia fruibile **a prescindere** dal regime fiscale di determinazione del **reddito dell'impresa**, anziché del reddito d'impresa, come invece attualmente prevede il citato comma 199"* (cfr., Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.S. 2054, del 28.12.2020) ²².

Resta fermo che *"la **fruizione del beneficio** spettante è comunque **subordinata** al rispetto delle **normative di sicurezza** nei luoghi di lavoro applicabili a ciascun settore e al **corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziale e assistenziali a favore dei lavoratori**"* (cfr., Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.C. 2790-bis, del 20.11.2020).

4.3. – Ambito oggettivo

Il credito d'imposta introdotto dalla L. 190/2019 *"è inquadrabile nella revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano industria 4.0", alla luce "della necessità di supportare la trasformazione tecnologica (cd. transizione 4.0) del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale"* (cfr. Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.C. 2790-bis, del 20.11.2020).

4.3.1. – Attività

Le attività per le quali spetta il credito d'imposta riguardano i seguenti investimenti:

a. ricerca e sviluppo: si tratta di *"ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale"*. In base ai criteri dettati dal **Decreto del Ministero dello Sviluppo**

²¹ Interdizione dall'esercizio dell'attività, sospensione / revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la P.A.; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi.

²² L'agevolazione potrà essere fruita ad esempio anche dagli imprenditori agricoli titolari di reddito agrario (cosa che era stata esclusa dal comma 199 della L. 160/2019 (Legge di bilancio per il 2020).

economico, del 26.5.2020 - *“tenendo conto dei principi e dei criteri contenuti nelle Linee guida”* elaborate dall'OCSE (cfr., c.d. “Manuale Frascati” del 2015) - le attività riguardano, tra gli altri:

- *“i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all’acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico”, nel caso della ricerca fondamentale;*
- *“i lavori originali intrapresi al fine di individuare possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato”, nel caso della ricerca industriale;*
- *“i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dalla esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze o raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti”, nel caso dello sviluppo sperimentale.*

Il decreto precisa, inoltre, che *“ai fini dell’ammissibilità al credito d’imposta, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e **non** già il semplice **progresso o avanzamento** delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa”;*

b. innovazione tecnologica: si tratta di attività *“finalizzate alla realizzazione o alla introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall’impresa”,* intendendosi per prodotti, i *“beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall’impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato”,* ecc.; per processi, i *“processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari, attrezzature, nel software, nella efficienza delle risorse impiegate,”* ecc. (per un’analisi dettagliata dei criteri, si veda il D.M., 26.5.2020). Ne deriva che **non** possono essere oggetto dell’agevolazione, ad es., *“i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al **normale funzionamento** dei processi di produzione dell’impresa o per la eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell’impresa”,* così come i lavori effettuati per adeguare il prodotto alle richieste del cliente;

c. innovazione tecnologica finalizzata *“al raggiungimento di obiettivi di **transizione ecologica** o di **innovazione digitale 4.0**”:* si tratta, rispettivamente, di lavori svolti nell’ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali:

- *“secondo i principi dell’economia circolare così come declinati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2020) 98 dell’11 marzo 2020”;* o
- *“attraverso la integrazione e la interconnessione dei fattori, interni ed esterni all’azienda, rilevanti per la creazione di valore”.*

L'elenco esemplificativo delle attività che integrano gli obiettivi di **transizione ecologica** o di **innovazione digitale 4.0** è riportato nell'art. 5 del citato D.M. 26.5.2020;

- d. design e ideazione estetica:** si tratta di lavori *“finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma o di altri elementi non tecnici o funzionali”*. *“Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili (...) i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità”* rispetto ai precedenti (cfr., il D.M. 26.5.2020).

4.3.2. – Costi “ammissibili”

Fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, il D.M. 26.5.2020 considera ammissibili, tra le altre:

- *“le spese di **personale** relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato”;*
- le spese per le **prestazioni lavorative rese da amministratori o soci**, direttamente riferibili alle attività sopra indicate ed entro limiti predeterminati (ferma restando la esclusione di compensi variabili o delle somme attribuite a titolo di partecipazione agli utili);
- *“le quote di **ammortamento** relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nelle attività”* di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di **design** e ideazione estetica, nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta agevolato. *“In caso di locazione finanziaria, rilevano le quote capitali dei canoni nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nello stesso periodo d'imposta”* (cfr., l'art. 6 del D.M. 26.5.2020, anche per la relativa determinazione e documentazione).

La **Legge 178/2020, di Bilancio 2021:**

- a. subordina** l'ammissione di talune spese alla condizione che il soggetto commissionario *“sia fiscalmente residente o localizzato in Stati membri della UE o in Stati al SEE o in Stati compresi nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito”*, precisando che *“la condizione di residenza nella UE , nel SEE o negli Stati del suddetto elenco deve sussistere qualora si tratti di **contratti stipulati con soggetti esteri**”* (cfr., **lettera d), n. 1**);
- b.** *“modifica il co. 200 lett. c) della legge di bilancio 2020”*, subordinando l'ammissibilità delle *“spese per **contratti di ricerca extra muros**”* alle condizioni sub a), precisando che *“la condizione di residenza nella UE, nel SEE o negli Stati del suddetto elenco deve sussistere (soltanto, n.d.s.) qualora si tratti di **contratti stipulati con soggetti esteri**”* (cfr., **lettera c), n. 1**);
- c.** *“interviene sul co. 200, lett. d) della legge di bilancio 2020”*, che *“ammette nella determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, le **quote di ammortamento** relative all'acquisto da terzi di una invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale, alla condizione che tali*

*privative derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi”, sempre che rispettino i requisiti sub a) (cfr., **lettera c), n. 2)**;*

- d. “interviene sul co. 200, lett. e) della legge di bilancio 2020”, che considera ammissibili “le spese per **servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di R&S, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) del medesimo co. 200, ovvero delle spese per contratti di ricerca extra-muros indicate alla lettera c), senza considerare per queste ultime le maggiorazioni ivi previste”, precisando che “si deve operare il calcolo senza considerare non già le maggiorazioni previste dalla lett. c), ma la **maggiorazione** prevista dalla medesima lettera c)” (cfr., **lettera c), n. 3)**;*
- e. “interviene sul co. 201, lett. d) della legge di bilancio 2020”, subordinando l’ammissibilità delle “spese per **servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di innovazione tecnologica, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) del medesimo co. 200”, alle condizioni sub a), e specificando che “il limite del 20% è rapportato alle spese di personale di cui alla lett. a) **ovvero alle spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario dei progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica, indicate alla lettera c)**” (cfr., **lettera d), n. 2)**;*
- f. “modifica il co. 202, lett. b) della legge di bilancio 2020”, che “considera ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d’imposta per le attività di design e ideazione estetica, entro dati limiti, le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibili al credito d’imposta,” includendo **anche le spese relative ai software**” (cfr., **lettera e), n. 1)**;*
- g. modifica il co. 202, lett. c) della legge di bilancio 2020”, subordinando l’ammissibilità delle “le spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento, da parte del commissionario delle attività di design e ideazione estetica” alle condizioni sub a), precisando che “la condizione di residenza nella UE, nel SEE o negli Stati del suddetto elenco deve sussistere qualora si tratti di **contratti stipulati con soggetti esteri**” (cfr., **lettera e), n. 2)**;*
- h. modifica il co. 202, lett. d) della legge di bilancio 2020”, che “ammette, entro certi limiti, nella base di calcolo del credito d’imposta, le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività innovative nel design e nella ideazione estetica” purché rispettino le condizioni sub a), precisando che “la condizione di residenza nella UE , nel SEE o negli Stati del suddetto elenco deve sussistere qualora si tratti di **contratti stipulati con soggetti esteri**” (cfr., **lettera e), n. 3)**. (cfr. Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.S. 2054, del 28.12.2020).*

4.4. – Misura del credito

A seguito delle modifiche apportate dalla L. 178/2020 (cfr., art. 1, co. 164, lett. f)), il credito d'imposta è riconosciuto:

- per le attività di **ricerca e sviluppo**, in misura pari al **20%** (in luogo del precedente 12%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 4 milioni** (in luogo del precedente limite di € 3 milioni);
- per le attività di **innovazione tecnologica**, in misura pari al **10%** (in luogo del precedente 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni** (in luogo del precedente limite di € 1,5 milioni);
- per le attività di innovazione tecnologica *“destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 individuati con il decreto ministeriale attuativo”*, in misura pari al **15%** (in luogo del precedente 10%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni** (in luogo del precedente limite di 1,5 milioni);
- per le attività di **design e ideazione estetica**, in misura pari al **10%** (in luogo del precedente 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **€ 2 milioni** (in luogo del precedente limite di € 1,5 milioni).

In tutti i casi, la base di calcolo va assunta **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili** e il limite massimo stabilito (da ciascuna fattispecie) va **ragguagliato ad anno** in caso di periodo d'imposta inferiore o superiore a 12 mesi.

4.5. – Modalità di fruizione del credito

In base all'attuale disciplina, il credito d'imposta spettante in relazione a ciascun periodo d'imposta agevolabile è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** - ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 - dei **solli debiti tributari**, in **tre quote annuali** di pari importo, **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione**²³, subordinatamente all'adempimento degli **obblighi di certificazione** previsti dalla norma.

Tale **credito**:

- **non** può formare oggetto di cessione o trasferimento neppure nell'ambito del consolidato fiscale;
- **non** concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap;
- **non** rileva ai fini del rapporto di cui all'art. 61 (sulla deducibilità degli interessi passivi) e 109, co. 5 (relativi ad attività o beni produttivi di proventi "esenti") del T.U.II.RR..

²³ Senza che si applichino i limiti previsti dall'art. 1, co. 53, L. 244/2007, relativo al tetto annuale stabilito per i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, e dall'art. 34, L. 388/2000, concernente il tetto massimo di credito che può essere compensato o chiesto a rimborso in ciascun anno solare.

I soggetti interessati devono:

- effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico, per consentirgli di “monitorare” gli effetti delle misure agevolative in esame;
- disporre di apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

4.6. – Relazione tecnica

Oltre agli adempimenti appena indicati *sub* 3.5, i soggetti interessati sono tenuti a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione. *“Essa deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o dal responsabile del singolo progetto o sotto progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività”*.

La **lettera g)** dell'art. 1, co. 1064, della L. 178/2020 introduce, modificando il co. 206 dell'art. 1, L. 160/2019, *“l'obbligo di **asseverare la relazione tecnica** che le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute, ai sensi del citato comma, a redigere e conservare”* (cfr. Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.S. 2054, del 28.12.2020).

4.7. – Procedura di collaborazione tra Ministero dello Sviluppo economico e Agenzia delle Entrate

*“La **lettera h)** prevede una **procedura di collaborazione** tra il **Ministero dello Sviluppo economico** e l'**Agenzia delle Entrate** ai fini della corretta applicazione del credito d'imposta per i suddetti investimenti.*

*In particolare, la lettera integra il comma 207 della legge di bilancio 2020, disponendo che i termini e le modalità di svolgimento delle attività collaborative sono fissati con **convenzione** tra l'Agenzia delle Entrate e il Ministero dello Sviluppo economico, nella quale potrà essere prevista un'analogia forma di collaborazione anche in relazione agli **interpelli** presentati all'Agenzia delle Entrate [ai sensi dell'art. **11, co. 1, lett. a)**, L. 212/2000, cioè gli interpelli ordinari, interpretativi o **qualificatori**], aventi ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta.*

*Per l'espletamento delle attività di propria competenza, il Ministero dello Sviluppo economico potrà anche avvalersi di **soggetti esterni con competenze tecniche specialistiche**”*. (cfr. Schede di lettura DDL Bilancio 2021, A.S. 2054, del 28.12.2020).

Sul coordinamento tra l'Agenzia delle Entrate e gli enti o amministrazioni, il cui parere tecnico costituisce il presupposto per l'applicabilità di una determinata disciplina fiscale, è

intervenuta la recente **Circolare dell'Agenzia delle Entrate 23.12.2020 n. 31**²⁴ al fine di chiarire le **modalità di gestione degli interpelli**²⁵ e dell'**attività di controllo**²⁶, relativamente, tra l'altro, alle attività di ricerca, sviluppo, innovazione e *design* di cui all'art. 1, commi da 198 a 209 della L. 160/2019.

La Circolare conferma il proprio precedente orientamento, in base al quale sono **escluse dall'interpello** (qualificatorio) le ipotesi *"caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono **specifiche competenze tecniche** non di carattere fiscale"*, come, appunto, quelle relative all'agevolazione per la ricerca e sviluppo. Precisa, tuttavia, che è *"fatta salva la possibilità di raggiungere con gli interlocutori istituzionali, competenti *ratione materiae*, la possibilità di concludere **specifici accordi di collaborazione** alla luce dei quali, in caso di presentazione di istanze di interpello che presuppongono un accertamento tecnico (...), è l'Agenzia ad attivarsi al posto del contribuente, per ottenere il preliminare parere tecnico"*.

*"Ciò premesso (...), nella prospettiva di agevolare la gestione comune delle questioni di rilevanza **pluridisciplinare** e consentire che le rispettive attività (interpretative tributarie e tecniche) si svolgano nelle forme, nei tempi e nei modi propri di ciascuna di esse, d'intesa con Ministero dello Sviluppo Economico,"* l'Agenzia delle Entrate ritiene di rimodulare le modalità di gestione di tali istanze, come segue.

"Le istanze di interpelli che abbiano ad oggetto sia l'ammissibilità delle attività al beneficio, sia questioni di carattere fiscale, sono oggetto di diversa valutazione a seconda che il contribuente

- *alleggi il propedeutico parere del competente organo in ordine all'inquadramento tecnico dell'attività espletata;*
- *non alleggi alcun parere del competente organo in ordine all'inquadramento tecnico dell'attività espletata.*

²⁴ La Circolare fa riferimento, in particolare, alla precedente disciplina del credito R&S di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013, ma riguarda anche il credito d'imposta per: investimenti in beni strumentali tecnologicamente avanzati (ex L. 232/2016), beni strumentali immateriali funzionali ai processi di trasformazione 4.0 (ex L. 232/2016); formazione 4.0 (ex L. 205/2017); investimenti nel mezzogiorno (ex L. 208/2015); attività di consulenza relative al processo di quotazione delle PMI (ex L. 205/2017); nonché incentivi agli investimenti in *start up* innovative (ex D.L. 179/2019).

²⁵ La disciplina prevista dall'art. 11, della L. 212/2000 (come riformato dal D.Lgs. 156/2015) prevede le seguenti tipologie di interpello: ordinario (interpretativo e qualificatorio) [art. 11, co. 1 lett. a)]; probatorio [art. 11, co. 1, lett. b)]; antiabuso [art. 11, co. 1, lett. c)]; disapplicativo [art. 11, co. 2]. In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'**interpello qualificatorio** si applica anche ai casi in cui *"oggetto di obiettiva incertezza è la qualificazione giuridico tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente"*, precisando, però, che restano **escluse le istanze** caratterizzate *"b) dalla necessità di espletare **attività** istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o altri soggetti che presuppongono **specifiche competenze tecniche** non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico)"*, quali, ad esempio, la *"possibilità di **qualificare una determinata attività di ricerca e sviluppo come agevolabile**"* ai sensi dell'art. 3, del D.L. 145/2013 (cfr., C.A.E. 1.4.2016, n. 9, § 1.1).

²⁶ Si veda il paragrafo successivo.

Nel primo caso, l'istanza deve essere considerata (...) ammissibile e istruita secondo le ordinarie modalità operative indicate nell'art. 11 dello Statuto.

Nella seconda ipotesi, stante l'assenza del parere tecnico, la risposta non potrà che avere ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale per cui, in assenza di ulteriori vizi di inammissibilità dello stesso (quali ad esempio l'assenza di dubbio interpretativo), si procederà ad istruire la relativa risposta secondo le ordinarie modalità operative.

Ad analoghe conclusioni deve giungersi anche nel caso di istanze aventi ad oggetto esclusivamente questioni di carattere fiscale, fermo restando che in entrambe le ipotesi, in assenza di parere tecnico, la risposta fornita assumerà acriticamente gli elementi forniti dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscale)" (cfr., C.A.E 23.12.2020, n. 31, § 2.1).

Conclusione: *"le istanze di interpello aventi ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività nell'ambito applicativo della disciplina agevolativa, configurando" una richiesta di parere tecnico, "sono escluse dall'area di applicazione dell'interpello", per cui "gli Uffici comunicheranno ai contribuenti istanti che i quesiti posti **non** rientrano nell'ambito di applicazione dell'interpello [qualificatorio] di cui all'**art. 11, co. 1, lett. a)** della L. 212/2000" (cfr., C.A.E 23.12.2020, n. 31, § 2.1).*

Le istruzioni fornite, che sostituiscono le precedenti, si applicano agli interpelli presentati a partire dal 23.12.2020, data di pubblicazione della Circolare.

4.8. – Accertamento e possibili conseguenze

L'**Agenzia delle Entrate** verifica le condizioni di spettanza del credito d'imposta e la corretta applicazione della relativa disciplina, nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento.

Tale verifica è effettuata sulla base dell'apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica, nonché ulteriore documentazione fornita dall'impresa.

L'Ufficio – qualora riscontri la indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta – provvede al recupero dell'importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

In proposito, la citata **C.A.E. 23.12.2020, n. 31** *"ricorda che qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute **non** siano **ammissibili** al credito d'imposta ricerca e sviluppo, si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito "inesistente" per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo **atto di recupero** dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'**ottavo anno successivo** a quello del relativo **utilizzo** in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione"* (cfr., C.A.E 23.12.2020, n. 31, § 3).

Si tratta di una **conclusione** piuttosto **penalizzante** per i contribuenti, dal momento che il **credito** si considera **inesistente**²⁷ se manca, in tutto o in parte, il relativo presupposto

²⁷ Se, per converso, il **credito** viene considerato come **non spettante** – cioè esistente, ma utilizzato in misura eccedente o in violazione di legge sulle modalità di utilizzo – la sanzione amministrativa è pari "solo" al 30% del credito indebitamente utilizzato.

costitutivo e se tale inesistenza non può essere rilevata attraverso i controlli automatizzati: in tal caso, sotto il versante **amministrativo-tributario**

- la **sanzione va dal 100% al 200%**;
- **non si può applicare la definizione agevolata** di cui agli artt. 16, co. 3 e 17, co. 2, del D.Lgs. 472/1997, cioè la riduzione a un terzo della sanzione irrogata (cfr., art. 13, co. 5, D.Lgs. 471/1997);
- **l'Ufficio procede ad iscrizione nei ruoli straordinari con riscossione intera di imposte e sanzioni nonostante il ricorso**;

mentre, sul **fronte penal-tributario**, i **crediti inesistenti** sono puniti *ex art. 10-quater*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000 con la **reclusione da 1,5 anni a 6 anni** in caso di compensazione di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ad € 50mila (mentre la "non spettanza" comporta la reclusione da 6 mesi a 2 anni).

In proposito, si tenga presente che in questo campo spesso si è di fronte a **questioni non ben definite** – per le quali magari è necessario un parere tecnico del MISE ed un articolato confronto tra le parti – e dunque **pretendere** una sorta di "**automatismo**" a favore della **inesistenza** del tipo di quello contenuto nella circolare 31/2020 pare eccessivamente **severo**.

A parziale **temperamento** di quanto sopra, la Circolare precisa che:

- *"il contribuente può beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 (cd. **ravvedimento**), anche successivamente alla constatazione della violazione, ma comunque prima che sia stato notificato l'atto di recupero. Sul punto, vale evidenziare come si tratti di una importante "apertura" da parte dell'Agenzia, dal momento che nei suoi precedenti orientamenti aveva sempre escluso la possibilità di ravvedimento per i comportamenti connotati da fraudolenza (cfr., risposte a Telefisco 2019, Circ. 180/E/1998)²⁸;*
- *i competenti **Uffici**, in ragione delle "circostanze che rendono manifesta la **sproporzione** tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la **sanzione**", potranno applicare la predetta sanzione riducendo la stessa sino alla **metà del minimo edittale**, ai sensi del co. 4 dell'art. 7 del D.Lgs. 472/1997" (cfr., C.A.E 23.12.2020, n. 31, § 3).*

²⁸ Sul piano penal-tributario, il **ravvedimento** – intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado e con estinzione integrale del debito tributario, compresi sanzioni ed interessi (anche mediante conciliazione o adesione) – **esclude la punibilità per il solo reato di compensazione di crediti non spettanti** (cfr., art. 13, co. 1, D.Lgs. 74/2000) e non di crediti inesistenti (!). Il pagamento entro i termini suindicati determina comunque l'applicazione delle circostanze attenuanti previste dall'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000 e cioè diminuzione della pena fino alla metà, non applicabilità delle pene accessorie ed accesso al c.d. "patteggiamento".

V. Fatture “false”: indicatori sintetici per individuare le c.d. “cartiere”

■ Fonti:

- Unità Informazione Finanziaria per l'Italia (UIF) di Banca d'Italia
- Gruppo Azione Finanziaria Internazionale (GAFI)

5.1. – Premessa

Un problema diffuso tra le imprese è quello degli accertamenti per (ipotizzate) **fatture** (soggettivamente od oggettivamente) **inesistenti** da parte dell'Amministrazione finanziaria con tutti le pesanti conseguenze (di ordine amministrativo e penal-tributario) che ne derivano. Una contestazione assai diffusa è infatti quella di **aver “partecipato” ad una frode fiscale** sostenendo che l'impresa **“non poteva non sapere”** di essere davanti ad una c.d. **“cartiera”**, cioè ad una impresa che emette fatture per operazioni inesistenti, producendo semplici carte contabili al fine di consentire

- da un lato, la deduzione di costi fittizi; e,
- dall'altro, la relativa, indebita, detrazione dell'IVA;

ciò in quanto se l'impresa accertata avesse applicato l'**ordinaria diligenza** si sarebbe accorta di acquistare (beni o servizi) da un soggetto coinvolto in una frode.

La **verità** è spesso un'altra, nel senso che l'acquirente risulta del tutto **inconsapevole** di partecipare/aver partecipato ad una frode commessa da altri e magari a livelli diversi della catena distributivo/produttiva (vedi frodi “carosello”) **MA** si trova costretto (di norma a distanza di diversi anni) a fornire la **prova** della propria buona fede e cioè a dover *“dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili”* (cfr., Cass., sent. 16 giugno 2020, n. 11624).

5.2. Lo studio dell'UIF: i cinque indici per individuare le potenziali “cartiere”

Per la prima volta, una fonte amministrativa autorevole (nel caso, la UIF) ha elaborato e, soprattutto divulgato (nell'ambito della collana “Quaderni dell'antiriciclaggio” ²⁹, 7 dicembre 2020, n. 15), un **“indicatore sintetico”** costituito dall'**aggregazione** di una **serie di indici** di bilancio che può essere utilizzato – oltre che dagli organi d'indagine/accertamento – dalle **imprese** per condurre le opportune **valutazioni** sui propri fornitori e, aggiungo, di **precostituirsì dei validi elementi di difesa a “supporto” della propria buona fede.**³⁰

L'**indicatore sintetico** per individuare le potenziali cartiere è dato dalla **somma dei seguenti indicatori elementari:**

²⁹ <https://uif.bancaditalia.it/normativa/norm-indicatori-anomalia/index.html>

³⁰ Tali indici potrebbero rivelarsi utili anche nell'aggiornamento dei modelli organizzativi ex D.Lgs. 231/2001.

- a. **Quimmat – Immobilizzazioni materiali/attivo**: il quoziente varia tra 0 e 1 e tende a 0 se le immobilizzazioni materiali sono minime o nulle rispetto al totale dell'attivo. Nelle "cartiere" – che operano di norma senza una reale struttura operativa e produttiva – tale valore è molto basso. N.B.: possibili "falsi positivi" dati da presenza di cespiti completamente ammortizzati o di beni in leasing, contabilizzati come meri affitti;
- b. **Qonfin – Interessi e altri oneri finanziari/ricavi** (c.d. costo dell'indebitamento) le "cartiere" si caratterizzano (spesso) per l'assenza di debiti bancari (e quindi di interessi passivi) poiché non vogliono essere sottoposte ai controlli tipici del sistema bancario;
- c. **Qpatr – (capitale sociale versato + riserve)/passivo**: rappresenta l'investimento diretto dei soci nella società. Nelle cartiere è molto basso perché c'è di norma un ridotto capitale sociale e scarse riserve, segno di "assenza di progettualità imprenditoriale". N.B.: un possibile "falso positivo" può essere rappresentato da società di grandi dimensioni con elevato capitale proprio ma altrettanto elevato indebitamento a cui si associano passivi e ricavi molto elevati;
- d. **Qacco – (acquisti netti + costi per servizi e godimento beni di terzi)/ricavi**: le "cartiere" presentano ricavi importanti (a causa dell'emissione delle fatture) ma anche costi rilevanti per restituire i fondi ricevuti alle imprese a favore delle quali hanno emesso le fatture. Di norma, la provvista viene monetizzata attraverso cospicui prelevamenti giustificati come costi aziendali di varia natura (fornitori, consulenze esterne, etc.). In ogni caso, ricavi che crescono esponenzialmente in un breve lasso temporale magari non riflettendo la congiuntura del settore sono comunque un segnale di "sospetto";
- e. **Qciav – spese per il personale/ricavi** – le "cartiere" si caratterizzano per un vorticoso volume d'affari accompagnato da assenza di costi per personale dipendente: un valore prossimo allo zero è indicativo di una società che fattura parecchio in assenza di personale. N.B.: possibili "falsi positivi" rappresentati da società che utilizzano lavoro parasubordinato registrato in C/E sotto la voce "costi per servizi" oppure la presenza di una elevata produttività con bassi costi del lavoro e ricavi elevati.

5.3. E quando il bilancio non c'è?

Gli indici forniti dall'UIF presuppongono l'esistenza di un bilancio d'esercizio consultabile, il che significa – di fatto - circoscrivere la loro azione alle società di capitali il cui deposito presso i pubblici registri è obbligatorio; cosa fare nel caso di società di persone e/o ditte individuali le quali non sono tenute ai medesimi adempimenti pubblicitari?

In questo caso, sono state enunciate una serie di "**regole d'esperienza**" che possono rivelarsi comunque utili (anche al fine di precostituire un'adeguata prova):

1. verifica presso il Registro delle imprese dell'esistenza, storia e compatibilità tra attività dichiarata e quella realmente svolta da parte del fornitore;
2. verificare che il numero di partita IVA sia attivo tramite il servizio fornito dall'Agenzia delle Entrate;

3. controllare l'effettiva esistenza della sede legale ed operativa;
4. stipulare un contratto in forma scritta e (possibilmente) dotato di data certa (elemento spesso utilizzato dai verificatori per negare la valenza probatoria dei documenti prodotti);
5. possedere scambi di comunicazione (e-mail, chat, lettere, etc.) tra cedente e cessionario, utili a dimostrare l'effettiva vitalità del rapporto contrattuale;
6. verificare il livello dei prezzi praticati dal cedente: devono essere in linea con quelli di mercato; offerte molto basse, sono di norma possibili solo grazie al mancato versamento di imposta come l'IVA;
7. verificare che l'indicazione in fattura delle operazioni svolte non sia generica;
8. effettuare i pagamenti con mezzi tracciabili per risalire al beneficiario.

VI. *Game over*: stop alla riqualificazione degli atti in tema di imposta di registro *ex art. 20 del D.P.R. 131/1986*

- **Giurisprudenza: Corte Costituzionale, Sentenza, 21.7.2020, n. 158**

6.1. Inquadramento ed origine del problema

Per rimediare ad un consolidato (ma errato) orientamento³¹ della giurisprudenza di legittimità – secondo cui era ritenuto legittimo **riqualificare gli atti ex art. 20 del D.P.R. 131/1986, sulla base** non dei loro effetti giuridici, ma dei loro **effetti economici**, valorizzando il collegamento negoziale tra plurimi atti riconducibili all'operazione stessa, in considerazione della regola della "prevalenza della sostanza sulla forma" – il Legislatore è intervenuto modificando³² l'**art. 20 del D.P.R. 131/1986**, prevedendo che *"l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi."*

Si era tuttavia aperta una **querelle** sulla **decorrenza** della norma nel senso che ci si chiedeva se la stessa possedesse

- **natura interpretativa**, nel qual caso sarebbe risultata **applicabile retroattivamente**³³, ovvero
- **portata innovativa**, nel qual caso avrebbe avuto **efficacia soltanto pro-futuro** (cioè dal 1° gennaio 2018)³⁴.

³¹ Cfr., *ex multis*, Cass. 17.1.2018, n. 1011; 12.5.2017, n. 11873

³² Cfr., art. 1, co. 87, lett. a), della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018).

³³ A favore della quale si era schierata in termini maggioritari la giurisprudenza di merito: *ex multis*, C.T.R. Emilia Romagna, 19.7.2019, n. 1467 e 12.9.2019, n. 1565; C.T.R. Lombardia, 2.12.2019, n. 4839 e 4840.

³⁴ A favore della quale si era ripetutamente espressa la Corte di Cassazione: cfr., Cass., sentt. 26.01.2018, n. 2007; 23.02.2018, n. 4407 e 28 febbraio 2018, n. 4590; anche l'Agenzia delle Entrate si era prontamente allineata a tale (cfr., risposta a Telefisco del 1° febbraio 2018).

Il Legislatore è nuovamente intervenuto³⁵ chiarendo che “l’art. 1, co. 87, lett. a) della L. 205/2017 costituisce **interpretazione autentica** dell’art. 20 del D.P.R. 131/1986”: tale intervento “sancisce apertis verbis la efficacia retroattiva del novellato art. 20 **per tutti i rapporti non esauriti**³⁶”, per cui la disposizione in parola **trova applicazione anche per il passato** e avrebbe dovuto “**travolgere**” anche il cospicuo contenzioso pregresso... **MA**

la **Corte di Cassazione** – evidentemente restia ad abbandonare la propria posizione – con ordinanza **23.9.2019, n. 23549** ha dichiarato “**rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli artt. 53 e 3 Cost., dell’art. 20, D.P.R. 131/1986, come risultante dagli interventi apportati dall’art. 1, co. 87, L. 205/17 (...) e dall’art. 1, co. 1084, L. 145/18 (...), nella parte in cui dispone che, nell’applicare l’imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall’atto stesso, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”.**

6.2. L’intervento della Corte Costituzionale e la soluzione della vexata quaestio

La **Corte Costituzionale** – con sentenza **21 luglio 2020, n. 158** – ha posto fine a tale situazione di grave **incertezza** (gravante in primo luogo sulle operazioni di riorganizzazione societaria delle imprese) dichiarando l’**infondatezza dei rilievi della Corte di Cassazione** e statuendo una serie di **principi cardine** in tema di **imposta di registro** che vale la pena ricordare:

- a. il **testo novellato** dell’art. 20 del D.P.R. 131/1986 **si applica retroattivamente**, così da spiegare **effetti anche sui contenziosi pendenti** facendo “cadere” tutte le contestazioni fondate sulla presunta concatenazione obiettiva di atti;
- b. l’**art. 20/131 non è una norma interpretativa** dell’atto presentato alla **registrazione**;
- c. l’**imposta di registro è una “imposta d’atto”** e quindi deve essere applicata agli effetti prodotti dall’atto presentato alla registrazione **senza che possano interferire valutazioni estranee all’atto medesimo**;
- d. la **materia imponibile è data dagli effetti giuridici che l’atto produce** e **NON** può avere ingresso alcuna **valutazione di tipo economico** in ordine alla tassazione che deve essere applicata all’atto soggetto a registrazione;
- e. **non sono rilevanti nè gli elementi extratestuali** (rispetto all’atto presentato alla registrazione) **nè il c.d. “collegamento negoziale”** (cioè dell’atto presentato alla registrazione con altri atti): in particolare, l’A.F. non può più “frammentare” liberamente un negozio unitario intravedendo in singole clausole autonome “disposizioni tassabili”, né, per converso, rileggere unitariamente distinti negozi riqualificandoli come una operazione unitaria”.

³⁵ Cfr., art. 1, co. 1084, della L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019)

³⁶ Cfr., C.T.R. Lombardia, 4839/2019 cit.

A tali principi si è prontamente **allineata la giurisprudenza, sia di legittimità³⁷ che di merito³⁸**; quanto all'**Agenzia delle Entrate**, la stessa si è conformata affermando che *“Alla luce della portata della citata sentenza (Corte Cost., 158/2020, n.d.s.), che ha respinto i dubbi di legittimità sollevati dal giudice a quo ed in base ai quali l'Istante ha formulato il l'interpello in esame, deve ritenersi superato il quesito posto dall'Istante, basato su una interpretazione "prospettica" dell'articolo 20 del T.U.R., da adottarsi in caso di declaratoria di incostituzionalità della "nuova" formulazione dello stesso. Si ritiene, infatti, che la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione di quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere tassata alla stregua di una cessione d'azienda unitaria sulla base del disposto dell'articolo 20 del T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018.” (cfr., R.A.E. 17.09.2020, n. 371).*

6.3. Per spegnere gli eccessivi entusiasmi: c'è ancora l'art. 10-bis della L. 212/2000

L'intervento della **Corte Costituzionale** ha fatto **“chiarezza” concettuale³⁹** ma non eliminato la possibilità per l'**Amministrazione finanziaria** di **disconoscere** (eventuali) “indebiti” vantaggi fiscali derivanti da operazioni “prive di sostanza economica”; questo dal momento che l'**art. 10-bis della L. 212/2000** (c.d. “abuso del diritto”) risulta **applicabile al campo dell'imposta di registro** in forza del rinvio contenuto nell'art. 53-bis del D.P.R. 131/1986 (e lo sarebbe stato comunque anche in assenza di rinvio stante l'applicabilità generale dell'art. 10-bis/2000 a tutti i comparti positivi del nostro ordinamento tributario). L'applicabilità dell'art. 10-bis comporta **conseguenze di rilievo a favore dei contribuenti** e cioè

- la **garanzia** del c.d. **contraddittorio endoprocedimentale** previsto, nel caso dell'art. 10-bis/2000, sotto pena di nullità (cfr., obbligatorietà della previa richiesta di chiarimenti ex art. 10-bis, commi 7 ed 8);
- la **necessità**, da parte dell'A.E. di provare la sussistenza, congiunta, dei requisiti di applicazione dell'art. 10-bis/2000 e dunque
 - l'assenza di sostanza economica;
 - la presenza di un risparmio d'imposta indebito;
 - che tale indebito risparmio d'imposta costituisca il fine “essenziale” delle operazioni;
- il fatto che la **riscossione** dei maggiori tributi accertati e degli accessori resta **sospesa** fino alla sentenza di rigetto di primo grado (cfr., art. 10-bis, comma 10).

³⁷ Cfr., da ultimo, Cass., sent. 7 ottobre 2020, n. 21617, secondo cui *“in tema d'imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, l'Amministrazione finanziaria, pur non essendo tenuta a conformarsi alla qualificazione attribuita dalle parti al contratto, non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici”*.

³⁸ Cfr., ad esempio, CTP Brescia, sent. 10 ottobre 2020, n. 254 e CTR Lombardia, 10.11.2020, n. 2562

³⁹ Cfr., Assonime, circ. 30 luglio 2020, n. 18.

VII. Covid-19 e P.T.T.: udienze “da remoto”, “trattazione scritta” e altre amenità

- Riferimenti normativi: D.L. 28.10.2020, n. 137, art. 27 (e art. 23), conv. con modif. in L. 18.12.2020, n. 176

7.1. – Il P.T.T.

Com'è noto, per i giudizi instaurati in primo (e secondo) grado con RICORSO NOTIFICATO a decorrere dal **1° LUGLIO 2019**, il P.T.T. è **obbligatorio** per tutte le parti, con la sola eccezione delle liti in cui il contribuente può stare in giudizio senza l'assistenza del difensore (quelle al di sotto di 3.000,00 euro). In particolare, i **ricorsi** e gli appelli sono formati come **documenti nativi digitali, notificati tramite PEC e depositati** nella segreteria della Commissione tributaria **mediante il SIGIT**, cioè il Sistema informativo della giustizia tributaria.

Le **notificazioni** e i **depositi** di atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali delle cause tributarie sono effettuati esclusivamente con modalità **telematiche**.

Pertanto, per *“ottenere le credenziali di accesso (UserID e Password)”*, che *“permetteranno anche la consultazione del fascicolo processuale informatico”*, il ricorrente, in possesso della casella PEC, deve effettuare la registrazione al PTT tramite il portale della Giustizia tributaria (cfr., Circ. MEF 2/DF/2016).

Le **udienze**, su richiesta delle parti, possono svolgersi anche **da remoto**, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo indicato dalle parti in causa (cfr. art. 16, co. 4, D.L. 119/2018).

7.2. La c.d. udienza “da remoto”

In questo contesto, è sopraggiunta la **emergenza epidemiologica da Covid-19**, che ha indotto il Legislatore a intervenire con urgenza con provvedimenti volti, tra l'altro, a consentire lo svolgimento da remoto delle udienze tributarie, tenendo conto della necessità di rispettare le misure di distanziamento personale e di assicurare la continuità del servizio.

È stato, così, introdotto, **a regime**, lo svolgimento delle **udienze da remoto**, sia per la “Trattazione in camera di consiglio”, di cui all'art. 33, del D.Lgs. 546/1992, sia per la “Discussione in pubblica udienza”, di cui all'art. 34, del medesimo decreto: non solo su istanza di parte, ma anche - per alcune specifiche controversie - su disposizione del Giudice tributario (cfr. art. 16, co. 4, del D.L. 119/2018, modificato dall'art. **135**, D.L. 19.5.2020, n. **34**, conv. con modif. in L. 17.7.2020, n. 77).

Sul punto, l'attuale art. 16, co. 4, del D.L. 119/2018 dispone che: *“La partecipazione alle udienze di cui agli articoli **33** e **34** del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, può avvenire a distanza mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni tributarie, tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire*

*quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento è equiparato all'aula della udienza. La partecipazione da remoto all'udienza di cui all'articolo 34 del D.Lgs. 546/1992, può essere **richiesta dalle parti processuali** nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in Segreteria e notificare alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'articolo **31**, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 (...)*"; e che

- *"Le relative "regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza e le Commissioni tributarie presso cui è possibile attivarla" sono demandate a successivi Provvedimenti;*
- *"I giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di Segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza".*

Il permanere dello stato di emergenza epidemiologica e, soprattutto, le difficoltà "operative" delle Commissioni tributarie (prive dei necessari strumenti tecnologici per dare concreta attuazione alla novella normativa), hanno indotto il Legislatore ad intervenire nuovamente con una disposizione, questa volta di **natura temporanea**: l'**art. 27** del D.L. 28.10.2020, **n. 137**.

La norma prevede, **in alternativa** allo svolgimento delle **udienze da remoto**, il passaggio in decisione della causa **"sulla base degli atti"**, ovvero, qualora sia chiesta la discussione pubblica e non sia possibile procedere da remoto, che si proceda alla **"trattazione scritta"** nel rispetto di precisi termini temporali, i quali, se non possono essere rispettati, comportano il rinvio della causa a nuovo ruolo. **La disposizione non vieta, comunque, la celebrazione delle udienze in presenza**, rispetto alle quali il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria suggerisce di provvedere con la chiamata ad orario, così da evitare forme di assembramento (cfr. C.P.G.T., Delibera 11.11.2020, n. 1230). Questa la disciplina introdotta dall'art. 27, del D.L. 137/2020.

Fino alla cessazione dello stato di emergenza da Covid-19 (attualmente fissato al **31 gennaio 2021** ma, probabilmente, in corso di rinvio), *"lo svolgimento [anche parziale] delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato"* con decreto motivato del competente presidente della Commissione tributaria, da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per l'udienza. L'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento sono comunicate dalla Segreteria alle parti, almeno tre giorni prima della trattazione. Delle udienze che si svolgono da remoto si redige apposito verbale nel quale si dà atto delle modalità con cui si accerta la identità dei soggetti partecipanti. Tanto i verbali quanto i provvedimenti adottati si considerano assunti presso la sede dell'Ufficio giudiziario (cfr., co. 1). *"In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione **sulla base degli atti**, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti"*. In merito *"alla valutazione delle istanze di discussione orale formulate dai difensori delle parti, che non abbiano accettato il contraddittorio cartolare"*, e, quindi, richiedano il rinvio post emergenziale, il Consiglio di

Presidenza della Giustizia Tributaria suggerisce di tenere conto *“della rilevanza, novità, complessità della questione, del suo valore, del numero di documenti da esaminare e quant’altro ritenuto utile al loro accoglimento”* (cfr. C.P.G.T., Delibera 11.11.2020, n. 1230).

Ove sia chiesta la discussione e non sia possibile effettuare il collegamento da remoto, *“si procede mediante **trattazione scritta**, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell’udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell’udienza per memorie di replica”*. Se non è possibile garantire il rispetto dei predetti termini, *“la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell’ufficio”* (cfr., co. 2).

I componenti dei collegi, residenti o domiciliati o dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la Commissione tributaria di appartenenza, possono essere esonerati, su loro richiesta e previa comunicazione al Presidente, dalla partecipazione alla udienza o camera di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione (cfr., co. 3).

Infine, resta confermata la disciplina stabilita dall’art. 16 del D.L. 119/2018 in ordine alle modalità di svolgimento delle udienze da remoto, fatto *“salvo quanto previsto nel presente articolo”* (cfr., co. 4).

Da ultimo, si segnala che l’art. 1, co. 17, del D.L. 31.12.2020, n. 183 (c.d. “Decreto Milleproroghe”) ha esteso l’udienza a distanza (originariamente fissata al 31 gennaio 2021) fino al **30 aprile 2021** ma **solo per la giustizia amministrativa**; in proposito, il CPGT auspica una estensione anche alla giustizia tributaria, anche perché – diversamente – dal 1° febbraio 2021, CTP e CTR dovrebbero ricominciare a fissare udienze *“in presenza”*⁴⁰.

7.2.1. Regole tecnico-operative

Le regole tecnico-operative per lo svolgimento delle udienze – pubbliche o camerali – da remoto sono state stabilite con **Decreto del Direttore Generale delle Finanze 11 novembre 2020, n. 46** in cui si prevede l’utilizzo del programma informatico **Skype for Business** e l’effettuazione dei collegamenti tramite dispositivi⁴¹ che **utilizzano esclusivamente infrastrutture e spazi di memoria collocati all’interno del Sistema informativo della fiscalità (SIF) del Ministero dell’Economia e delle Finanze**, nei limiti delle risorse e degli apparati assegnati ai singoli uffici.

Le modalità di partecipazione all’udienza devono assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone collegate e la possibilità di udire quando viene detto, a garanzia della partecipazione e del **contraddittorio**. La decisione del Presidente di svolgere l’udienza a distanza è comunicata alle parti a mezzo di una prima PEC, ex art. 16-bis del D.Lgs. 546/1992; cui segue, prima dell’udienza, l’invio, a cura dell’ufficio di Segreteria, di una seconda PEC,

⁴⁰ Cfr., Sole 24h del 5.01.2020, *Liti fiscali a rischio caos*.

⁴¹ I dispositivi utilizzati rispettano le caratteristiche tecniche e di sicurezza di cui alle “Linee guida tecnico-operative” pubblicate sul sito Internet dedicato alla Giustizia Tributaria del MEF e aggiornate periodicamente.

contenente il *link* per partecipare all'udienza e l'avviso che l'accesso tramite tale *link* comporta il trattamento dei dati personali ai sensi del Regolamento sulla *privacy*. *"Il link è diverso per ciascuna udienza, strettamente personale e non cedibile a terzi, fatta eccezione per l'eventuale difensore delegato"*.

"In caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il Presidente sospende l'udienza e, nel caso in cui sia impossibile ripristinare il collegamento, rinvia" l'udienza. Il verbale di udienza è redatto come documento informatico, sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale dal Presidente o dal Giudice monocratico e dal segretario dell'udienza. Se non è possibile procedere con la sottoscrizione digitale, il segretario effettua la copia informatica del verbale con firma autografa e la inserisce nel fascicolo d'ufficio, previa apposizione della propria firma digitale.

Le **"Linee guida tecnico-operative"** (pubblicate nel portale del MEF, www.giustiziatributaria.gov.it) forniscono le specifiche tecniche e di sicurezza funzionali alla partecipazione dei difensori e delle parti prevedendo che, per partecipare all'udienza a distanza, *"è sufficiente avere un dispositivo compatibile con la versione di **Skype Web App**, per i sistemi operativi Windows, oppure l'**App Skype for Business** per tutti gli altri casi, entrambe gratuite. Inoltre occorre dotarsi di una webcam e di un apparato audio (...) oltre che di una connessione di rete con ampiezza di banda dedicata di almeno 0,5 Megabit/secondo in upload e di almeno 1.3 Megabit/secondo in download.*

*Le parti costituite e/o i difensori loro delegati, riceveranno una **prima PEC** (...) con la comunicazione della data di trattazione del ricorso/appello nella modalità di udienza a distanza e successivamente una **seconda PEC** che conterrà l'ora prefissata per la discussione e il collegamento all'evento Skype for Business.*

Per lo svolgimento dell'udienza a distanza è necessario collegarsi con qualche minuto di anticipo rispetto all'ora fissata (ad es. 10/15 minuti) per verificare il funzionamento dei dispositivi. L'accesso può avvenire solamente dopo aver ricevuto la PEC con il collegamento dell'evento Skype for Business, da parte del Segretario della Commissione tributaria competente per la controversia (...).

Il Segretario gestisce l'avviso dell'udienza, procede alla verifica preliminare della presenza in videoconferenza delle parti processuali e alla identificazione delle stesse e/o dei difensori e di loro delegati" (cfr., Udienza a distanza. Linee guida tecnico-operative per le parti processuali. Sogei / MEF, novembre 2020).

7.2.2. Provvedimenti giurisdizionali digitali

Le **regole tecniche** relative alla redazione dei **provvedimenti giurisdizionali digitali** (PGD) sono state adottate con **Decreto del Direttore Generale delle Finanze n. 44, del 6.11.2020**: a valere dal 1° dicembre 2020 per la C.T.P. di Roma e la C.T.R. del Lazio e dal 1° giugno 2021 per le altre. Il Decreto introduce la c.d. **"Scrivania del Giudice"** intesa come *"area di lavoro contenente le applicazioni informatiche utili allo svolgimento dell'attività giurisdizionale a cui il Giudice accede*

via web con proprie credenziali” e prevede che:

- i provvedimenti giurisdizionali digitali (PGD) sono redatti in formato PDF/A, *“derivante dalla conversione di un documento testuale, senza limiti per le operazioni di selezione e copia parti, sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, nel rispetto delle disposizioni contenute nel CAD”*. Quindi vengono pubblicati, a cura del Segretario, *“mediante deposito nel fascicolo processuale”*, utilizzando le specifiche funzionalità del S.I.G.I.T.. *“All’atto della pubblicazione del provvedimento mediante apposizione della firma elettronica qualificata da parte del segretario, il S.I.G.I.T. attribuisce automaticamente il numero e la data del provvedimento”*;
- il processo verbale di udienza è redatto dal segretario in formato PDF/A, sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale e inserito nel fascicolo processuale informatico.

Il Decreto regola, inoltre, la redazione e la trasmissione telematica degli atti digitali e dei fascicoli processuali informatici a cura degli ausiliari del Giudice e prevede che le regole tecniche operative siano adeguate alla evoluzione scientifica e tecnologica, con cadenza almeno biennale, a decorrere dalla sua entrata in vigore.

7.2.3. Camere di consiglio

La normativa, che si è succeduta a seguito della emergenza epidemiologica, ha previsto la possibilità che *“anche le **camere di consiglio**, quale logica prosecuzione delle udienze pubbliche o camerali - anche ove non immediatamente successive alle stesse ed anche se precedute dal deposito di scritti difensivi - si svolgano **da remoto**, mediante gli applicativi messi a disposizione dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, ferma la necessità di garantire la segretezza della camera di consiglio e di evitare la visibilità della stessa da parte di terzi”* (cfr., C.P.G.T., Doc. 12.5.2020, Istruzioni diramate in attuazione della lett. d) del co. 7 dell’art. 83, D.L. 18/2020 conv. con modif. in L. 24.4.2020, n. 27 e ss.mm.; nonché art. 135, D.L. 19.5.2020, n. 34, cit.).