

L'identikit di tutti i provvedimenti tributari alla luce del decreto legislativo 219 del 2023

Accertamenti fiscali d'autore

Atti motivati indicanti presupposti, prove e ragioni di diritto

DI GIUSEPPE RIPA

E ALESSANDRO LATTANZI

Atti accertativi adeguatamente motivati, indicanti i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Questa è la sostanza che tutti i provvedimenti tributari dovranno riportare al loro interno, al fine di dare concreta attuazione al principio del contraddittorio, dopo la modifica apportata all'art. 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti, dal decreto legislativo n. 219/2023 pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* lo scorso 30 dicembre 2023.

Se con le previsioni inserite nella lett. e), co. 1, art. 1 del prefato decreto è stato finalmente introdotto nel nostro ordinamento tributario il principio del diritto al contraddittorio che, in recepimento della legge delega, rappresenterà finalmente un principio generale, senza distinzione tra tributi armonizzati e non, a pena di nullità degli atti (diventa poi annullabilità in sede di decreto delegato), è con la successiva lettera f) che si rinviene la vera e propria sintesi dello stesso, ossia l'adeguata motivazione della pretesa impositiva.

Dunque, dispone ora la norma al primo capoverso del primo comma che gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.

Tale modifica ci permette di effettuare alcune considerazioni assai positive, attraverso la lettura del combinato disposto di cui al comma 5-bis, articolo 7, del decreto legislativo 546/1992, siccome introdotto nel processo tributario dalla legge 130/2022.

Invero, dal settembre 2022, l'onere della prova, si badi bene, la cui attuazione veniva sempre richiamata per il tramite della disposizione di cui all'art. 2697 del codice civile, nonostante abbia sempre rappresentato un principio cardine, ha fatto finalmente capolino nel processo tributario attraverso una specifica ed apposita norma; tuttavia, proprio la collocazione all'interno del processo tributario aveva sollevato alcune critiche, posto che rischiava di limitarne l'applicazione ai soli atti impugnati, ancorché la stessa avesse

una chiara visione retrospettiva, ponendo l'obbligo in capo all'amministrazione finanziaria di dover fondare l'atto (poi impugnato dal contribuente) su prove concrete da raccogliersi in sede istruttoria.

Con la novella in commento, si crea ora un legame ancora più forte, poiché la collocazione in una legge di più ampia portata, abbraccia tutta la fase amministrativa, la quale si rafforza ancor di più poi in ambito processuale.

Viene sacralizzato il ruolo delle parti, siccome avrebbe sempre dovuto essere: amministrazione finanziaria nelle vesti di attrice sostanziale, la quale deve reperire le prove concrete a fondare giuridicamente poi la pretesa; il contribuente nel ruolo, invece, di convenuto, che deve poter argomentare (rectius: confutare) quanto ab origine sostenuto dall'attore. Il tutto, certamente, prima che sia stato dato impulso al processo e, dunque, in sede istruttoria.



Con la novità si abbraccia ora tutta la fase amministrativa

Le parti si invertono, ovviamente, laddove si parli non di accertamento, bensì di richiesta di rimborso.

La lettura del combinato disposto delle due norme apre allora un nuovo capitolo nei rapporti tra amministrazione e contribuenti; esso, con l'elevazione dei principi sopra esposti, ritorna allo stato in cui avrebbe sempre dovuto essere.

E quindi, ci si aspetta che nella motivazione degli atti, i presupposti di fatto siano effettivamente rappresentati dagli elementi costitutivi che comportano l'adozione degli stessi, che i mezzi di prova non potranno più essere rappresentati da mere congetture od ipotesi, bensì da elementi chiari, precisi e concordanti, che le ragioni giuridiche rappresentino l'effettivo trac-

ciato seguito dall'amministrazione, giustificativo dell'adozione dell'atto, anche sul piano normativo.

Valutazioni queste che dovranno poi passare al vaglio dei giudici di merito, che saranno chiamati ad annullare gli atti impugnati, appunto, se la prova della loro fondatezza mancherà o sarà contraddittoria o se sarà comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziale e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonderanno la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

La strada tracciata pare quella corretta e l'auspicio è che il cambiamento non abbia sembianze gattopardiane.

IO ONLINE Il testo del decreto su www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi

© Riproduzione riservata

SECONDO PILASTRO OCSE, IMPATTO POTENZIALE SUL CONTO ECONOMICO

A partire dal bilancio 2023 il Pillar II in nota integrativa con tanto di stato di avanzamento dell'implementazione

DI DARIO SENCAR

A partire dal bilancio 2023 il Pillar II (P2) entra in nota integrativa con tanto di descrizione dello stato di avanzamento del processo di implementazione del modello adottato. Dal bilancio 2024 (ovvero dalle trimestrali e/o dalla semestrale 2024 per le quotate) il secondo pilastro Ocse impatterà potenzialmente a conto economico richiedendo di converso calcoli puntuali.

Il dlgs 209/2023 è entrato in vigore il 29/12/2023 prevedendo all'articolo 60, comma 1 l'applicazione "[...] dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023" (ad eccezione dell'Utp che si applica "[...] dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2024", salvo che con riguardo alle imprese localizzate in Paese Ue che, avendo meno di 12 Upe, hanno esercitato l'opzione prevista dall'articolo 50 della Direttiva; ad oggi: Estonia, Lettonia, Lituania, Malta e Slovacchia). L'esercizio ai fini della imposta minima globale è, in sintesi e generalmente, il periodo contabile definito ai fini del bilancio consolidato della controllante capogruppo (si veda Allegato A. n. 22). Ne consegue che per i Gruppi con periodo solare, il 2024 sarà il primo anno di efficacia della nuova imposizione (e dei connessi oneri di adempimento quali comunicazione rilevante, dichiarazione, raccolta dati, calcoli etc.) con possibile impatto in termini di maggiori imposte correnti, da secondo Pilastro e tralasciando l'Utp, oltre che nel bilancio consolidato del Gruppo anche nei bilanci individuali di controllanti (in caso di Iir) o imprese, ed in certi casi di entità a controllo congiunto, in Paese a bassa imposizione (in caso di Qdmtt). La prospetti-

va dell'approvazione e successiva entrata in vigore nei vari Paesi della disciplina P2 ha da subito spinto gli operatori a chiedere chiarimenti circa il relativo trattamento di bilancio, anche in termini di informativa. Per quanto di interesse per l'Italia, prima lo Iasb (che ha appositamente modificato lo Ias 12, già endorsed a livello Ue dal Reg. 2023/2468), e poi l'Oic (che sta modificando l'Oic 25), hanno dato vita ad apposite iniziative volte a fornire (i primi) chiarimenti.

A grandi linee, si può rilevare che l'impostazione comune si dipana lungo le seguenti direttrici (mutuando il linguaggio Oic, il quale evidenzia anche che le "questioni sono di difficile soluzione nel breve periodo, data la complessità introdotta dal modello Ocse e la sua imminente implementazione"):

- in generale, il divieto di rilevare qualunque impatto sulla fiscalità differita (che lo Iasb richiede esplicitamente di indicare in nota integrativa);

- per il bilancio 2023 la necessità che la nota integrativa fornisca "informazioni circa l'inclusione della società nell'ambito di applicazione del modello del secondo pilastro Ocse e una descrizione dello stato di avanzamento del processo di implementazione di tale modello" (che lo Iasb declina, fornendo anche esempi illustrativi, nel senso che "l'entità deve fornire informazioni conosciute o ragionevolmente stimabili che aiutino gli utilizzatori del bilancio a comprendere l'esposizione dell'entità alle imposte sul reddito del secondo pilastro determinate da tale legislazione");

- per il bilancio 2024, e successivi, la necessità di suddividere la voce 20 di conto

economico in 5 (e non più 4) aggiungendo quella denominata: "e) imposte correnti secondo pilastro" in cui inclusa "la fiscalità corrente derivante dall'applicazione del modello del secondo pilastro Ocse" (e parimenti lo Iasb richiede che "[l]entità deve indicare separatamente i suoi oneri (proventi) fiscali correnti relativi alle imposte sul reddito del secondo pilastro").

Su queste basi gli operatori, e non solo quelli quotati, stanno predisponendo le necessarie informative da includere nel bilancio 2023, orientati spesso dal criterio della rilevanza. Anche in tale ambito stanno emergendo alcune incertezze e complessità, spesso legate all'estrema novità e pervasività della disciplina. Le informazioni oggetto di disclosure, generalmente, sono ritratte delle analisi di impatto svolte nell'ambito dei più ampi (e spesso anche molto complessi) progetti volti ad essere in grado di adempiere ai nuovi obblighi in Italia e, per i Gruppi multinazionali, anche all'estero. Tali progetti, inoltre, riguardano non solo le esigenze di compliance fiscali (raccolta dati disponibili, e creazione di quelli mancanti, ai fini dei calcoli, della comunicazione rilevante e della dichiarazione annuale e relativi eventuali acconti) e di bilancio 2024, ma anche le più prossime esigenze degli interim report del 2024 (es: trimestrali e semestrali). Sullo sfondo rimangono alcuni temi connessi alla natura del prelievo dal punto di vista, soprattutto, dei bilanci individuali ed alla possibilità, e relative modalità, della eventuale ripartizione tra le entità del Gruppo, anche tenendo conto dei rapporti con le minoranze.

© Riproduzione riservata