

## **NOVITÀ NORMATIVE**

### ▶ **ATTUAZIONE RIFORMA FISCALE: STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

Si segnala che, nell'ambito della attuazione della **Legge Delega Fiscale** (L. 111/2023), nella **Gazzetta Ufficiale n. 2 del 03.01.2024** è stato pubblicato il **D.Lgs. 219 del 30.12.2023**, in **vigore dal 18.01.2024**, che interviene in tema di **modifiche allo Statuto del Contribuente** (Legge n. 212 del 27.07.2000). Le nuove disposizioni sono volte a consentire allo **Statuto** di svolgere una **funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie**, contribuendo al **rafforzamento della certezza del diritto** e alla **coerenza** di tali norme **con i principi giuridici** dell'ordinamento tributario italiano. Di seguito si espongono alcune delle principali novità.

Nei principi generali:

- ▶ si specifica che le **disposizioni dello Statuto del Contribuente** hanno portata generale in quanto si applicano a **tutti i soggetti del rapporto tributario** (compresa l'Amministrazione Finanziaria), ponendo come **riferimenti**, oltre alla **Costituzione**, i **principi** dell'ordinamento dell'**Unione Europea** e della **Convenzione europea dei diritti dell'uomo**;
- ▶ circa il **divieto di "bis in idem"**, viene previsto che il **contribuente** ha il diritto che l'Amministrazione Finanziaria eserciti l'**azione accertativa** relativamente a **ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta**, ferme restando le eccezioni per accertamenti parziali;
- ▶ viene definito il **principio di proporzionalità**, secondo cui l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, **non eccedente rispetto ai fini perseguiti** e che **non deve limitare i diritti dei contribuenti** oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo (applicazione anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie).

In tema di certezza del diritto:

- ▶ viene prevista l'**esclusione del principio di analogia**, specificando che le **norme tributarie** impositive (disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi) **si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati** (si esclude l'interpretazione analogica);
- ▶ circa l'efficacia delle leggi tributarie nel tempo, si prevede che le stesse **non devono avere effetto retroattivo** (tranne le norme interpretative espressamente qualificate come tali).

In merito al principio del contraddittorio, si specifica che:

- ▶ tutti gli **atti** autonomamente **impugnabili** sono preceduti, **a pena di annullabilità**, da un **contraddittorio informato ed effettivo** (escludendolo, invece, per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione, di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto MEF, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione);
- ▶ l'**Amministrazione Finanziaria** è tenuta a **comunicare al contribuente**, con modalità idonee, lo **schema di atto**, concedendo almeno **60 giorni** per presentare **eventuali controde-**

**duzioni** ovvero, su richiesta, accedere a **copia degli atti** del fascicolo;

- ▶ l'**atto** a seguito del contraddittorio, che **non** può essere **emesso prima** della scadenza del **termine dei 60 giorni**, deve **riportare** le **osservazioni del contribuente**, specificando **quelle non accolte** dall'Amministrazione Finanziaria.

Circa la *chiarezza e motivazione degli atti*:

- ▶ l'obbligo di motivazione viene circoscritto agli **atti autonomamente impugnabili**;
- ▶ l'atto, a pena di **annullabilità**, deve indicare i **presupposti**, i **mezzi di prova** e le **ragioni giuridiche** su cui si fonda la **decisione**;
- ▶ l'**obbligo di allegare gli atti** citati nella motivazione viene **escluso** qualora l'**atto richiamante riproduca il contenuto essenziale** e la **motivazione** indichi espressamente le **ragioni** per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati;
- ▶ viene **vietata** ogni **successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova** a fondamento del provvedimento, così come la loro integrazione o sostituzione, **se non attraverso** l'adozione di un **ulteriore provvedimento**, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze;
- ▶ gli **atti della riscossione** che costituiscono il **primo atto** di una pretesa di tributi, interessi, sanzioni o accessori, **indicano**, per gli **interessi**, la **tipologia**, la **norma tributaria** di riferimento, il **criterio di determinazione**, l'**imposta** di riferimento per cui sono stati calcolati, la **data di decorrenza** e i **tassi** applicati in virtù del periodo di tempo considerato per la quantificazione.

In termini di *annullabilità e nullità degli atti*, gli atti dell'Amministrazione Finanziaria:

- ▶ impugnabili sono **annullabili** per **violazione di legge**, ivi incluse le norme sulla **competenza**, sul **procedimento**, sulla **partecipazione del contribuente** e sulla **validità** degli atti;
- ▶ sono **nulli** se **viziati per difetto assoluto di attribuzione**, adottati in **violazione o elusione di giudicato**, ovvero se **affetti da altri vizi di nullità** qualificati espressamente da disposizioni entrate in vigore in seguito al decreto; i vizi di nullità possono essere **eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria**, sono **rilevabili d'ufficio** in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

In merito alla *notificazione degli atti*, essa risulta **inesistente** se **priva** degli **elementi essenziali** e/o se effettuata nei confronti di **soggetti giuridicamente inesistenti**, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. La notificazione eseguita in violazione della legge è nulla; tuttavia, tranne che nei casi di cui sopra, la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

Circa la *conservazione degli atti*, si specifica che l'**obbligo di conservazione degli atti** a fini tributari per **non più di dieci anni** è **esteso** alle **scritture contabili** e riguarda anche l'**utilizzazione degli stessi**.

Viene inoltre potenziato l'istituto dell'*autotutela*, prevedendo:

- ▶ l'introduzione di casi di **autotutela obbligatoria**, differenziati da quella facoltativa a seconda della manifesta illegittimità o meno dell'atto/imposizione. L'**errore manifesto** (autotutela obbligatoria) riguarda **errori di persona**, di **calcolo**, di **individuazione del tributo**, errori **materiali del contribuente** facilmente riconoscibili dall'ente, errori **sul presupposto dell'imposta** e di **mancata considerazione di pagamenti eseguiti**, e, infine, casi di mancanza di documentazione in seguito sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza;
- ▶ la possibilità di **annullamento anche in presenza di definitività** dell'atto;
- ▶ l'**impugnabilità del rifiuto dell'istanza di autotutela**, espresso o tacito per l'autotutela obbligatoria, e solo espresso per l'autotutela facoltativa, con il rifiuto tacito impugnabile dopo il novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza;

- ▶ la limitazione della **responsabilità erariale dei funzionari** procedenti alle **sole condotte dolose**.

In tema di *interpello*, viene in via generale **ridotta** la **possibilità di ricorso** a tale strumento, pur perseguendo l'obiettivo di dar maggior supporto al contribuente. In particolare:

- ▶ viene introdotta una **modalità semplificata** che consente a **persone fisiche**, anche non residenti, e **soggetti** (in genere società di persone) in **contabilità semplificata** di ottenere chiarimenti su casi specifici **senza obbligo** di presentare **istanza di interpello ordinaria**; ciò mediante **accesso gratuito** ad una **banca dati** contenente atti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria da cui **evincere la soluzione** (nel caso non sia possibile avere la soluzione, al contribuente viene comunicato che può presentare un'istanza di interpello);
- ▶ viene prevista la **risposta entro 90 giorni** per **tutte le tipologie** di interpello, con il **termine sospeso** in **agosto**, in caso di obbligo di richiesta di parere preventivo ad altro ente e in caso di richiesta di documentazione integrativa (con risposta in ogni caso entro 60 giorni dal ricevimento della documentazione);
- ▶ viene richiesto il **pagamento di un contributo** per effettuare un'istanza di interpello.

Viene infine prevista l'istituzione del *Garante nazionale del contribuente* (sostitutivo dei Garanti regionali), organo unico composto da **tre membri** (scelti tra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati), con durata in carica di **quattro anni**, che, sulla base di **segnalazioni scritte del contribuente/altro soggetto** che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli, può provvedere alla **tutela degli stessi** gestendo il **rapporto con le Agenzie fiscali**.

- ▶ **ATTUAZIONE RIFORMA FISCALE: ADEMPIMENTO COLLABORATIVO**

Si segnala che, nell'ambito della attuazione della **Legge Delega Fiscale** (L. 111/2023), nella **Gazzetta Ufficiale n. 2 del 03.01.2024** è stato pubblicato il **D.Lgs. 221 del 30.12.2023**, in **vigore dal 18.01.2024**, che interviene in tema di **adempimento collaborativo**.

Si ricorda che il regime di adempimento collaborativo (cd. "**Cooperative Compliance**"), introdotto nell'ordinamento dal **D.Lgs. n. 128 del 05.08.2015** con il fine di promuovere la trasparenza e la compliance fiscale, consente al **contribuente dotato di un Tax Control Framework (TCF)** di avere un'**interlocazione costante e preventiva con l'Amministrazione Finanziaria** in merito alle **proprie caratteristiche e rischi fiscali** e, al contempo, di ottenere **vantaggi** di ambito fiscale in termini di:

- ▶ **procedure abbreviate di interpello** preventivo;
- ▶ **riduzione di sanzioni alla metà** (non superiori al minimo edittale) per rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, in caso di orientamento diverso tra Amministrazione e impresa;
- ▶ **esonero dalla presentazione di garanzie per i rimborsi di imposte**.

Con **Tax Control Framework** si intende il **sistema** efficace di **rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, inserito nel contesto del sistema di governance e di controllo interno. Le **principali novità** apportate dal Decreto attuativo riguardano:

- ▶ **l'abbassamento graduale delle soglie di accesso** al regime (fino al 2023 l'accesso era concesso a contribuenti con ricavi o volume d'affari non inferiore ad 1 miliardo di euro), come di seguito indicato:
  - a decorrere **dal 2024**, soglia di **ricavi o volume d'affari non inferiore a € 750.000.000**;
  - a decorrere **dal 2026**, soglia di **ricavi o volume d'affari non inferiore a € 500.000.000**;
  - a decorrere **dal 2028**, soglia di **ricavi o volume d'affari non inferiore a € 100.000.000**;

con riferimento da considerare il valore più elevato di uno o dell'altro parametro nel triennio precedente (bilancio/dichiarazione redditi) rispetto a quello di presentazione della domanda di accesso al regime;

- ▶ l'**obbligo** (facoltà per i soggetti già aderenti o richiedenti l'accesso al regime ante 18.01.2024) che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (**TCF**) venga **certificato**, anche in ordine alla sua **conformità ai principi contabili**, da parte di **professionisti indipendenti** già in possesso di una specifica professionalità, iscritti all'Albo degli **Avvocati** o dei **Dottori Commercialisti ed Esperti contabili**; tali professionisti, ai fini del rilascio della certificazione, potranno anche **avvalersi dei consulenti del lavoro** per determinati aspetti, fermo restando che il rilascio della certificazione del TCF rimane di loro esclusiva competenza;
- ▶ l'**obbligo** che il **Tax Control Framework** sia **integrato** e che assicuri la **mappatura dei rischi fiscali** relativi ai processi aziendali, anche di quelli **derivanti dai principi contabili** applicati;
- ▶ la **riduzione di due anni dei termini di decadenza** per i soggetti aderenti al regime con **TCF certificato**, con la possibile **riduzione di un ulteriore anno** se ad essi è rilasciata la **certificazione tributaria** ex art. 36 D.Lgs. n. 241 del 09.07.1997, in cui viene attestata la **corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali**, nonché l'**esecuzione degli adempimenti**, dei **controlli** e delle **attività indicati** annualmente con **decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze**;
- ▶ la possibilità di **accesso al regime**, mediante esercizio di **opzione biennale**, irrevocabile e tacitamente rinnovabile (salvo revoca), anche ai **soggetti di minori dimensioni** (che non superano le citate soglie dimensionali) **dotati di TCF certificato**, seppur con **minori vantaggi** rispetto ai contribuenti di più grandi dimensioni, come meglio indicato nel contributo di cui alla nostra precedente **Newsletter di novembre 2023**.
- ▶ ATTUAZIONE RIFORMA FISCALE: RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI ADEMPIMENTI TRIBUTARI

Si segnala che, nell'ambito della attuazione della **Legge Delega Fiscale** (L. 111/2023), nella **Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12.01.2024** è stato pubblicato il **D.Lgs. 1 del 08.01.2024**, in **vigore dal 13.01.2024**, che interviene in tema di **razionalizzazione e semplificazione in materia di adempimenti tributari**.

Tra le novità principali si segnalano:

- ▶ la possibilità di utilizzo del **modello di dichiarazione dei redditi semplificato** delle persone fisiche per **tutti i contribuenti non titolari di partita IVA**;
- ▶ la **messa a disposizione**, da parte dell'Agenzia delle Entrate **entro il 30 aprile di ciascun anno**, della **dichiarazione dei redditi precompilata** anche per **persone fisiche titolari di partita IVA**;
- ▶ la **semplificazione** della **dichiarazione dei redditi** per lavoratori **dipendenti e pensionati**;
- ▶ l'**eliminazione dell'obbligo** di rilasciare la **CU** (Certificazione Unica) ai **soggetti in regime forfetario** e a quelli **in regime fiscale di vantaggio**;
- ▶ la riscrittura del calendario di **presentazione delle dichiarazioni** e dei relativi **termini**, fissati:
  - per **persone fisiche**, al **30 settembre dell'anno successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta;
  - per **persone giuridiche**, all'**ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura dell'esercizio**;
- ▶ le nuove disposizioni in tema di **versamenti rateali** delle imposte, con l'**estensione al 16 dicembre** (anziché entro novembre) della possibilità di **effettuare pagamenti a rate** (da effettuarsi entro il giorno 16 di ciascun mese);

- ▶ la **sospensione** nei mesi di **agosto** e di **dicembre**, salvo casi di indifferibilità e urgenza, dell'**invio** ai contribuenti da parte dell'Agenzia delle Entrate delle **comunicazioni degli esiti dei controlli** (automatizzati, formali, della liquidazione delle imposte sui redditi a tassazione separata) e degli **inviti all'adempimento** relativi a ricavi/compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione, agevolazioni, deduzioni o detrazioni e crediti d'imposta;
- ▶ la **semplificazione dei pagamenti** mediante il **modello F24** (prevista l'introduzione della possibilità di utilizzo delle funzionalità della piattaforma PagoPA);
- ▶ l'**innalzamento** della **soglia per l'esonero** dall'**apposizione del visto di conformità per i soggetti ISA**, che passa **da € 50.000 ad € 70.000** per l'utilizzo in compensazione del credito IVA nonché della prestazione della garanzia per i rimborsi IVA;
- ▶ le **semplificazioni nei modelli dichiarativi fiscali** (imposte dirette, IRAP, IVA, sostituti d'imposta);
- ▶ l'**incremento** della **soglia di importo minimo di versamento** delle **ritenute sui redditi di lavoro autonomo e dell'IVA**;
- ▶ le **modifiche** alla **procedura telematica di cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili**. In particolare, **qualora il contribuente** che abbia affidato a terzi l'incarico di tenuta e conservazione di libri e documenti, **non provveda**, in caso di cessazione dell'incarico, **alla presentazione della dichiarazione di variazione**, l'ex **depositario**, nei **successivi 60 giorni dalla scadenza** del termine ex art. 35, comma 3, D.P.R. 633/1972 (30 giorni), prima **avviserà il contribuente** mediante PEC o raccomandata con avviso di ricevimento e poi **comunicerà all'Agenzia delle Entrate la cessazione** dell'incarico. Per maggiori approfondimenti sul punto si rimanda alla **Nostra Circolare n° 3/2024** del **17.01.2024**.
- ▶ la **diminuzione** delle **sanzioni** per i soggetti che utilizzano **strumenti di pagamento tracciabili**;
- ▶ le disposizioni circa la **memorizzazione elettronica** e la **trasmissione telematica dei corrispettivi** tramite procedura software;
- ▶ le **norme** in materia di **decadenza dei crediti d'imposta**.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- ▶ ATTUAZIONE RIFORMA FISCALE: CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Si segnala che, nell'ambito della attuazione della **Legge Delega Fiscale** (L. 111/2023), nella **Gazzetta Ufficiale n. 2 del 03.01.2024** è stato pubblicato il **D.Lgs. 220 del 30.12.2023**, in **vigore dal 04.01.2024**, che interviene in tema di **contenzioso tributario**.

La norma, che prevede a **modificare alcune norme del processo tributario** di cui al **D.Lgs. n. 546 del 31.12.1992**, ha l'obiettivo di contenere i tempi di conclusione delle liti fiscali, di accelerare l'attuazione della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, nonché di ampliare e potenziare l'informatizzazione della Giustizia Tributaria.

Tra le principali novità della norma si segnalano:

- ▶ l'**abrogazione della procedura di reclamo-mediazione**, con effetto immediato;
- ▶ la possibilità di conferire la **procura al difensore abilitato mediante firma digitale**; in caso la procura sia **conferita su carta** (modalità analogica), il difensore è tenuto a **depositarne telematicamente la copia** per immagine su supporto informatico, e deve **attestare la conformità** ai sensi dell'art. 22, comma 2, D.Lgs. 82/2005, inserendo la relativa dichiarazione (tale novità si applica ai ricorsi di primo e di secondo grado notificati in seguito al 01.09.2024).
- ▶ la possibilità, in ambito di **testimonianza scritta**, che la **notificazione dell'intimazione** e del

**modulo di deposizione testimoniale** venga **effettuata anche in via telematica** (modello ed istruzioni per la compilazione disponibili sul sito del Dipartimento della Giustizia tributaria);

- ▶ in caso di **vizi della notificazione** eccepiti nei riguardi di un **atto presupposto** emesso da un **soggetto diverso** da quello che ha **emesso l'atto impugnato**, la proposizione del **ricorso nei confronti di entrambi** i soggetti;
- ▶ la **compensazione delle spese di lite**, in tutto o in parte, oltre che **in caso di soccombenza reciproca** e quando ricorrono **gravi ed eccezionali ragioni** da indicare espressamente in motivazione, anche **quando la parte sia risultata vittoriosa** sulla base di **documenti decisivi** che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio;
- ▶ la previsione che **atti, verbali e provvedimenti** siano redatti in modo **chiaro e sintetico** e che, salvo i casi eccezionali, siano **sottoscritti con firma digitale** (con la previsione di **nullità dei provvedimenti del giudice tributario** in caso **non lo siano**);
- ▶ l'**onere**, a carico del difensore, di **comunicare ogni variazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata** alle altre parti costituite e alla Segreteria, la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo né ad effettuare la comunicazione mediante deposito in segreteria (in caso di pluralità di difensori di una parte costituita, la comunicazione è perfezionata se ricevuta da almeno uno di essi, cui spetta informarne gli altri);
- ▶ le modalità di **svolgimento dell'udienza a distanza** e la **possibilità** per i contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale delle Corti di Giustizia tributaria, di **partecipare da remoto alle udienze** di cui agli art. 33 (**trattazione in camera di consiglio**) e 34 (**discussione in pubblica udienza**) del D.Lgs. 546/1992;
- ▶ la previsione di **lettura immediata del dispositivo da parte del collegio** salva la **facoltà di riservarne il deposito in segreteria** e la sua contestuale **comunicazione ai difensori** delle parti costituite **entro** il termine perentorio dei **successivi 7 giorni**;
- ▶ la previsione del **deposito telematico della sentenza** nonché l'apposizione sulla stessa della **firma digitale da parte del segretario**, il quale provvede a dare successiva comunicazione alle parti costituite entro 3 giorni dal deposito medesimo.
- ▶ la previsione che **la sentenza sponga**, oltre in modo succinto **i motivi in fatto e diritto**, anche **i motivi di accoglimento o di rigetto** del ricorso, in relazione ai motivi di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità e di nullità dell'atto.
- ▶ l'**inserimento** tra gli **atti impugnabili** ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 **il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'art. 10-quater, comma 2, L. 212/2000 ed il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quinquies della stessa legge;
- ▶ la **preclusione** al **giudice d'appello** di fondare la propria decisione su **prove** che avrebbero potuto esse **disposte o acquisite nel giudizio di primo grado, salvo il caso** della loro **indispensabilità ai fini della decisione**, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a **causa non imputabile alla parte appellante**;
- ▶ la **possibilità** (applicabile ai giudizi instaurati dal 05.01.2024) di stipulare una **conciliazione giudiziale fuori udienza** anche per le **controversie pendenti in Corte di Cassazione**, con la proposta formulata d'ufficio dalla Corte tenendo conto di precedenti giurisprudenziali in merito all'oggetto del giudizio (in caso di conclusione, con **sanzioni** applicate nella misura del **60% del minimo di legge**, ai sensi dell'art. 48-ter, comma 1, D.Lgs. 546/1992).

**IMPOSTE DIRETTE E RELATIVI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

- ▶ MAGGIORI REDDITI ACCERTATI DI SOCIETÀ A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA IMPUTATI PER TRASPARENZA AI SOCI

In tema di **tassazione di utili “extracontabili”** da accertamento assume rilievo la **Sentenza della Corte di Cassazione n. 2752 del 30.01.2024**, secondo cui i **soci** di una **società** di capitali **a ristretta base partecipativa** si vedono **imputati pro quota per trasparenza** – alla stregua di soci di società di persone – i **redditi** determinati a seguito di un **accertamento per maggiori ricavi**.

Si ricorda che, pur **non sussistendo** sino ad oggi (in attesa dell'attuazione completa della Legge Delega Fiscale) una **definizione normativa** specifica di **“società a ristretta base partecipativa”**, sovente giurisprudenza e prassi hanno adottato **orientamenti di sfavore** per le entità considerate tali, ovvero società con un numero esiguo di soci, generalmente aventi l'incarico di amministratori e/o che, comunque, partecipano attivamente alle scelte della società. Tra gli orientamenti a sfavore rientra anche la **presunzione** che i **maggiori redditi accertati alla società** si considerano anche **attribuiti ai soci**, con rilevanti conseguenze fiscali.

Nella sentenza in esame, secondo la Suprema Corte la **società a ristretta base partecipativa** “*risulta, nel concreto, trasparente come una società di persone poiché i soci, come avviene in tali entità, hanno agito come tali ripartendosi l'utile societario presuntivamente accertato in capo alla società*”.

Secondo i Giudici l'orientamento assunto troverebbe **ulteriore fondamento** nella circostanza che i **maggiori utili** non sono **mai stati indicati nella contabilità societaria** e, di conseguenza, non sono **mai stati oggetto di precedente tassazione** (utili extracontabili).

Prosegue la Suprema Corte indicando che «*l'utile extra bilancio, non rispettoso delle disposizioni di cui all'art. 81 e seguenti Tuir, diviene allora un utile equiparato, anche nella dosimetria della imposizione che lo colpisce, a quello ottenuto per trasparenza da società di cui all'art. 5 Tuir e di cui agli artt. 115 e 116 Tuir*», equiparando di fatto così la società a ristretta base partecipativa ad una società di persone.

Si segnala che, nell'assunzione della propria decisione, la **Corte non ha** tuttavia **considerato** lo **scomputo dai presunti utili** percepiti dai soci **delle imposte gravanti sulla società** in relazione al maggiore reddito accertato nei confronti della stessa.

**IMPOSTE INDIRECTE E RELATIVI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

- ▶ FINANZIAMENTO SOCI IMPUTATO INTEGRALMENTE AD AUMENTO DI CAPITALE SENZA IMPOSTA DI REGISTRO

Si segnala che di recente la **Corte di Cassazione** si è nuovamente espressa in tema di **imposizione di registro** gravante sui **finanziamenti dei soci**.

In particolare, con la **Sentenza n. 1960 del 18.01.2024** viene asserito che un **finanziamento soci** stipulato in forma **orale**, **citato** in una **delibera** di **aumento o di riduzione del capitale** sociale, **non è soggetto** all'applicazione dell'**imposta di registro** al 3% se l'**intero importo** del finanziamento è **imputato ad aumento del capitale** sociale o a **copertura di perdite**.

Nell'assunzione del suo **orientamento**, che **conferma** quello emerso con la **precedente Sentenza n. 3841 dell'08.02.2023**, la Suprema Corte fa riferimento all'**art. 22, comma 2, del D.P.R. 131/1986** (Testo Unico dell'imposta di Registro) che prevede che *"l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione"*.

Nella specifica fattispecie, infatti, la **cessazione** viene determinata dal **passaggio a capitale sociale** (o a copertura perdite) **del finanziamento** effettuato dai soci, con la conseguenza che la società non è più tenuta a restituire agli stessi le somme apportate e gli eventuali interessi pattuiti; quindi, il passaggio a capitale del finanziamento soci non è da considerare una fattispecie imponibile.

La Sentenza in esame **si distingue**, pur non entrando in contrapposizione, dalla **precedente Sentenza n. 14432 del 24.05.2023** (Sezioni Unite), secondo cui il **passaggio parziale (e non "integrale")** a capitale di un finanziamento soci è stato ritenuto **assoggettabile all'imposta di registro** poiché, proprio in virtù della parzialità (e non totalità) dell'imputazione a capitale, **non** potevano *"considerarsi cessati gli effetti"* del finanziamento enunciato.

## **ADEMPIMENTI DIVERSI**

### ► TRIBUTO AMBIENTALE – CBAM (CARBON BORDER ADJUSTMENT MECHANISM)

Si segnala che il Regolamento Europeo n. 956/2023 ha istituito una **nuova entrata fiscale** fondata sul cosiddetto **meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere** denominato **CBAM** (*Carbon Border Adjustment Mechanism*), con il fine di ridurre le emissioni di gas a effetto serra.

Il meccanismo del **nuovo tributo ambientale** comporta l'applicazione di un **prezzo** per le **emissioni** incorporate nei prodotti di **alcune tipologie di industrie**, in cui valori su base trimestrale sono anche oggetto di comunicazione alla Commissione Europea.

In data **22.12.2023** la stessa Commissione ha pubblicato i **valori predefiniti** che potranno essere utilizzati dai dichiaranti CBAM per **adempiere all'obbligo di comunicazione** delle emissioni incorporate dirette ed indirette nelle merci oggetto della prima dichiarazione trimestrale.

Per maggiori approfondimenti, si rimanda alla **Nostra Circolare n° 2/2024 del 16.01.2024**.

*Le informazioni contenute nel presente documento hanno carattere generale e non sono da considerarsi un esame esauritivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie descritte. Di conseguenza, il presente documento non costituisce un (né può essere altrimenti interpretato quale) parere legale o fiscale, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*