



# Sommario 4/2024

## Editoriale

---



3

## Approfondimenti dottrinali

<b>Accertamento</b>	- La trasformazione del regime di autotutela 	4
<b>Diritto penale tributario</b>	- Reati tributari. La delega dichiarativa non libera il contribuente 	10

---

## Pratica professionale e contenzioso

<b>Ricorso e contenzioso tributario</b>	- Udienza tributaria e possibilità di rinvio della trattazione 	16
	- <i>Whistleblowing</i> : la necessità di un adattamento per evitare sanzioni 	20

---

## Imposte e tasse

<b>Imposte sui redditi</b>	- Modello 730/2024: attenzione ad adempimenti e scadenze	26
<b>Imposte ipotecaria e catastale</b>	- Imposta ipotecaria e catastale contestata al <i>trust</i>	34


---

## Fiscalità internazionale

<b>Donazione internazionale</b>	- La donazione di denaro depositato su un conto estero	38
---------------------------------	--	----

---

## Rubrica

<b>Casi questioni e soluzioni</b>	- Il rifiuto delle cessioni dei crediti d'imposta dopo la prima rata 	41
-----------------------------------	--	----

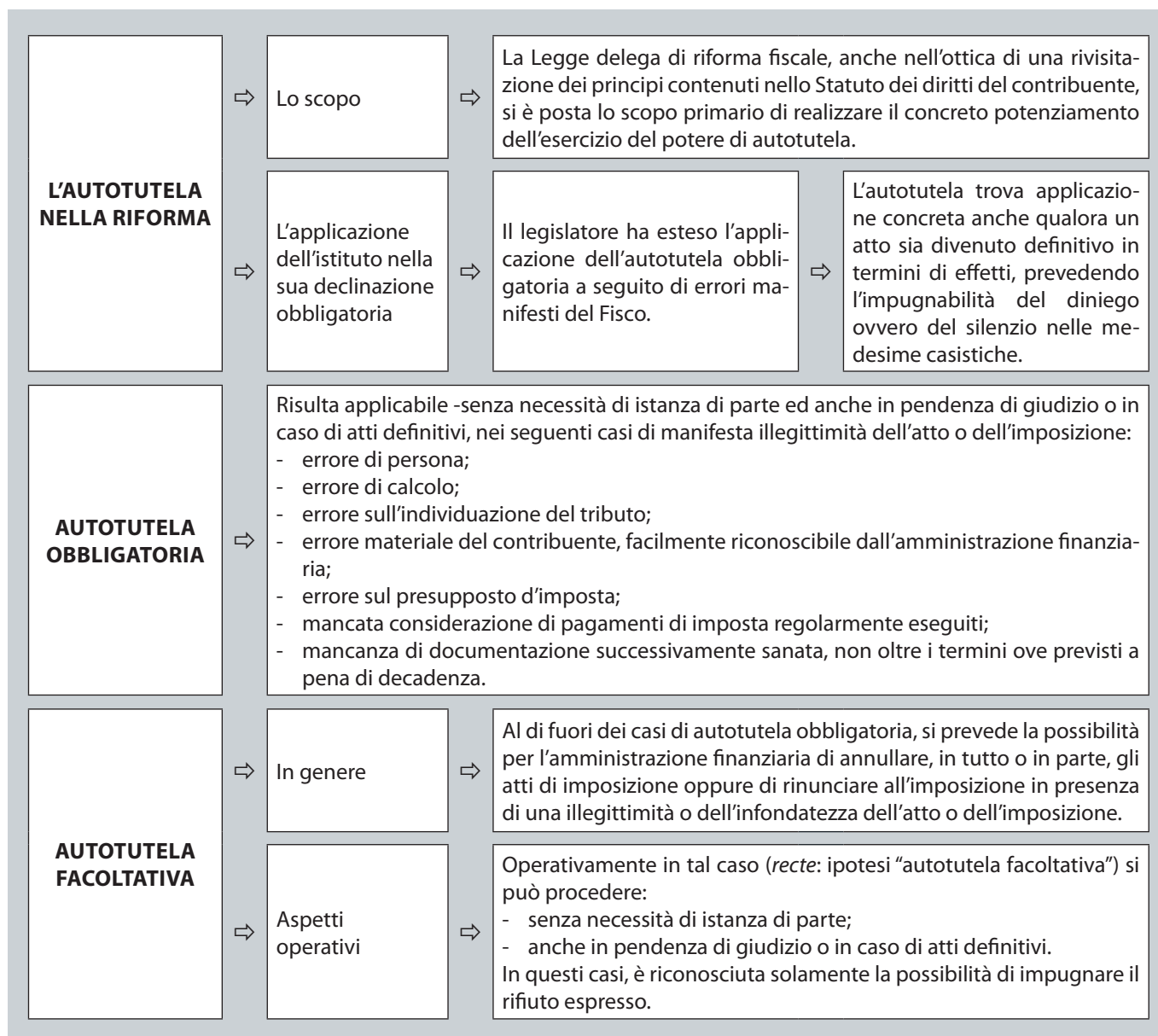
---

# LA TRASFORMAZIONE DEL REGIME DI AUTOTUTELA

D.Lgs. 30.12.2023, n. 219 - L. 27.07.2000, n. 212

Con il D.Lgs. 30.12.2023, n. 219 è stata data attuazione alla delega per la riforma fiscale e sono state introdotte delle modifiche di estrema rilevanza anche allo Statuto dei diritti del contribuente, in cui risulta ricompresa anche la disciplina dell'autotutela sia nella sua forma "obbligatoria", che nella sua declinazione "facoltativa". Nella Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo si pone in rilievo di come la legge delega abbia conferito espressamente al Governo la delega a "potenziare l'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti" con riferimento "alle valutazioni di diritto e di fatto operate".

Lo scopo principale di tale intervento sembrerebbe diretto ad attuare, in concreto, la tanto proclamata relazione di parità e correttezza nei rapporti tra fisco e contribuente ma è innegabile che nel caso in cui la riforma si presti ad una concreta attuazione comporti di conseguenza anche degli importanti riflessi di carattere deflattivo del contenzioso atteso che fino ad ora a fronte di un atto palesemente illegittimo qualora il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione la stessa abbia di fatto ignorato tali istanze costringendo il contribuente a proporre ricorso giurisdizionale.



## APPROFONDIMENTI

### PRINCIPI DELLA LEGGE DELEGA

La Legge delega di riforma fiscale, anche nell'ottica di una rivisitazione dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, si è posta lo scopo primario di realizzare il concreto potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante un atto sia divenuto definitivo in termini di effetti, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nelle medesime casistiche.

Normativamente, la previsione contenuta nell'art. 1, lett. m) D.Lgs. 219/2023 introduce nello Statuto dei diritti del contribuente il nuovo art. 10-quater, recante "Esercizio del potere di autotutela obbligatoria", che, nel c. 1, qualifica le predette ipotesi come "casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione" comportanti l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di procedere al totale o parziale annullamento dell'atto impositivo, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

Di pari passo a tale previsione, il D.Lgs. 220/2023, nel modificare la disciplina del processo tributario, ha aggiunto nell'art. 19 D.Lgs. 546/1992 (recante l'elenco degli atti impugnabili) la lett. g-bis), contenente il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quater L. 27.07.2000, n. 212.

### IL CONCETTO DI "ERRORE MANIFESTO"

Errori manifesti si rinvencono nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- errore di persona;
- errore di calcolo;
- errore sull'individuazione del tributo;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- errore sul presupposto d'imposta. L'autotutela obbligatoria dovrebbe limitarsi ai casi in cui tale presupposto risulti "manifestamente" insussistente e vera, al contrario, su problematiche in ordine alle possano sussistere dubbi sulla qualificazione del fatto o sull'interpretazione di norme;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

### AUTOTUTELA OBBLIGATORIA: AMBITO APPLICATIVO

#### PROFILI NORMATIVI

### (ART. 10-QUATER STATUTO DEL CONTRIBUENTE)

Sono previste, come in precedenza delineato delle ipotesi tassative in forza delle quali l'amministrazione finanziaria, risulta essere obbligata a procedere, in tutto o in parte:

- all'annullamento di atti di imposizione;
- alla rinuncia all'imposizione.

In siffatto contesto sarebbe possibile procedere:

- senza necessità di istanza di parte;
- anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

### PROFILI DI IMPUGNAZIONE

Nei casi di autotutela obbligatoria è riconosciuta la possibilità di impugnare sia il rifiuto espresso sia il rifiuto tacito sull'istanza di autotutela.

### ESCLUSIONE DELL'OBBLIGO

Nel c. 2, del citato art. 10-quater il legislatore delegato ha escluso l'obbligo di annullamento nel caso di **sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

In pratica, l'obbligo di autotutela (obbligatoria) non si ritiene sussistenza qualora ci si trovi al cospetto:

- di una sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria;
- del decorso di un anno dalla data in cui si sia resa manifesta la definitività dell'atto ritenuto viziato, rispetto al quale non si sia proceduto alla rispettiva impugnazione.

In proposito, la Relazione illustrativa osserva che "non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela", così lasciando un margine di operatività agli uffici anche a fronte di sentenze definitive che non hanno sindacato sul merito.

### RESPONSABILITÀ PER DANNO ERARIALE

L'art. 10-quater, c. 3 L. 212/2000 recepisce il principio di delega afferente alla responsabilità amministrativa dei soggetti tenuti ad esercitare l'autotutela obbligatoria.

### LA RESPONSABILITÀ DEL FUNZIONARIO

La Legge delega ha fissato come ulteriore criterio direttivo che, "con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate", la responsabilità dei funzionari nell'eventuale giudizio contabile dinanzi alla Corte dei conti debba essere limitata alle sole condotte dolose.

In particolare, si prevede che, per le valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'autotutela, la responsabilità di cui all'art. 1, c. 1 L. 20/1994, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, è limitata alle ipotesi di dolo.

## AUTOTUTELA FACOLTATIVA

### IL DISPOSITIVO DELL'ART 10-QUINQUIES DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Al di fuori dei casi di autotutela obbligatoria, si prevede la possibilità per l'amministrazione finanziaria di annullare, in tutto o in parte, gli atti di imposizione oppure di rinunciare all'imposizione in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

#### ASPETTI OPERATIVI

Operativamente in tal caso (*recte*: ipotesi "autotutela facoltativa") si può procedere:

- senza necessità di istanza di parte;
- anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

In questi casi, è riconosciuta solamente la possibilità di impugnare il rifiuto espresso.

#### AMBITO APPLICATIVO

L'art. 10-quinquies L. 212/2000 riconosce all'amministrazione finanziaria un generalizzato potere di autotutela facoltativa, che comprende ovviamente anche la sospensione o revoca, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono casi di ille-

gittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione. Tale potere è esercitabile al di fuori dei casi dell'autotutela obbligatoria.

## IMPUGNAZIONE DEL DINIEGO DI AUTOTUTELA

### NUOVI ATTI IMPUGNABILI ART. 19 D.LGS. 546/1992

Le disposizioni sull'autotutela sono state coordinate con quelle sul contenzioso tributario.

Invero, risultano inseriti tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. 546/1992:

- il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quater L. 212/2000 (autotutela obbligatoria);
- il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quinquies L. 212/2000 (autotutela facoltativa).

### TERMINI PER LA PROPOSIZIONE DI RICORSO (ART. 21 D.LGS. 546/1992)

Intervenendo sull'art. 21 D.Lgs. 546/1992, come per il rifiuto tacito di rimborso, anche per l'autotutela si prevede che il ricorso possa essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla data dell'istanza.



## Tavola - Fac-simile richiesta di autotutela

### RICHIESTA DELL'ESERCIZIO DELL'AUTOTUTELA EX ART. 10-QUATER L. 212/2000

All'Agenzia delle Entrate  
Direzione provinciale di Milano  
Ufficio territoriale di Milano

### RICHIESTA DI ESERCIZIO DELL'AUTOTUTELA

Io sottoscritto Mario Rossi nato a Milano il 1.01.1970 residente a Brescia Via/Piazza Roma n. 100 telefono 1234567890 email mail@gmail.com Codice fiscale RSSMRA70AO1F205V in qualità di legale rappresentante della società Alfa S.r.l. con sede in Via Torino n. 100 città Brescia provincia di Brescia Codice fiscale/Partita Iva 012345678910

#### CHIEDO

di riesaminare e di procedere all'annullamento totale del seguente atto:  
avviso di accertamento con prot. 1234/2024 del 1.04.2024 notificato il 10.03.2024 relativo all'anno d'imposta 2017 che, con riferimento ai seguenti importi/recuperi:

€ ..... quali ricavi non contabilizzati e non dichiarati ricostruiti induttivamente ex art. 39, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973 a fronte dei quali codesto Ufficio procede al recupero di imposte ..... ed applicazione di sanzioni .....

Il presente atto risulta essere illegittimo per il seguente ed unico motivo.  
Si reputa opportuno in primo luogo ribadire come l'atto di accertamento oggetto della presente istanza, ha tratto spunto da una pregressa attività di verifica esperita da parte della Guardia di Finanza ....., avente ad oggetto



## Tavola - Fac-simile richiesta di autotutela (segue)

l'annualità d'imposta 2017, fondata sulla base di una serie di ricostruzioni fondate su metodiche di tipo analitico-induttivo, che hanno condotto l'Organo di controllo citato a presumere la consistenza di maggiori ricavi di cui si è avuto comunque modo di argomentarne e giustificare la insussistenza.

Al di là delle valutazioni di merito operate in sede di controllo ed accertamento, si intende rilevare come, oltre alla non condivisione delle rilevazioni di merito, di tutte quelle questioni e presupposti che sono stati collocati alla base delle rilevazioni e contestazioni operate, si debba tenere conto di alcune questioni pregiudiziali, sussistenti con riferimento a contestazioni e recuperi erariali formulati, facenti riferimento alla annualità d'imposta 2017.

Ebbene, sulla scorta di un approfondito esame normativo, in adesione ai criteri di rispetto della legalità, determinatezza e certezza del diritto, oltre che del principio di buon andamento ed imparzialità della P.A., costituzionalmente imposti ai sensi degli artt. 23, 53 e 97 della Cost., si eccepisce come nel caso in specie, oggetto delle riprese erariali si debba sollevare una eccezione di invalidità.

Si eccepisce, in pratica, l'invalidità dei recuperi indicati nell'invito all'adesione di cui in oggetto, per una palese violazione di legge vertente sul disconoscimento del regime premiale sancito ai sensi dell'art. 10, c. 9, lett. a) e b) D.L. 6.12.2011, n. 201.

In pratica si denuncia la violazione di quel preciso divieto che esclude accertamenti basati su presunzioni semplici ex art. 39, c. 1, lett. d), secondo periodo D.R.R. 600/1973 e decadenza correlata rispetto al potere di accertamento ex art. 43 D.P.R. 600/1973, per l'annualità 2017.

Ed invero le contestazioni stanti alla base dell'invito all'adesione, il sottoscritto Carra Daniele è stato invitato "ad attivare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 218/1997, evidenziando un'imponibile accertabile ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d) di €. 50.000,00 ai fini .....

Come attestato espressamente in atti, mediante il richiamo delle cennate disposizioni di legge, i recuperi a tassazione esperiti ed i rilievi espressi sono operati sulla scorta di una ricostruzione di tipo "presuntivo", di cui oltretutto si disconosce la validità in quanto non supportata dal benché minimo riscontro probatorio. Si tratta di una attività espressamente ricondotta ad una ricostruzione analitico-induttiva ex art. 39, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973 in quanto fondata esclusivamente su base presuntiva.

Tramite ricostruzione presuntiva vengono ricostruiti e contestati dei ricavi superiori rispetto a quelli documentati, contabilizzati e puntualmente dichiarati.

In considerazione dell'esame di tutto il compendio normativo esposto e dagli elementi fattuali emersi, si rileva l'espressa violazione dei divieti imposti dalla legge ai sensi dell'art. 10, c. 9, lett. a) e b) D.L. 6.12.2011, n. 201, avendo proceduto ad emanare un accertamento basato su "presunzioni semplici", nonostante la società istante Alfa S.r.l., rientri - come è ben noto a codesto Ufficio - tra i soggetti per cui tale metodica accertativa è espressamente esclusa (*rectius*: vietata).

In particolare, si rappresenta che la cennata società, per l'anno d'imposta 2017, ha provveduto alla trasmissione del Modello Studio di Settore 2018, in base al quale l'attività svolta da Alfa S.r.l. è risultata **congrua e coerente** con i risultati dello Studio di Settore alla stessa attività applicabile.

Si tratta di un risultato importante, che non può essere ignorato e disatteso da parte dell'Ufficio procedente, in quanto consente di diritto al contribuente di fruire, come espressamente imposto ai sensi di una legge dello Stato, dei benefici premiali di seguito descritti.

Ed invero, sulla scorta della base normativa contenuta nell'art. 10 D.L. 201/2011, è possibile asserire come nei confronti di un soggetto economico trovi applicazione il regime secondo cui, per effetto di una precisa disposizione di legge, a seguito della congruità e coerenza rispetto ai risultati degli "Studi di Settore":

- a) sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, c. 1, lett. d) secondo periodo D.P.R. 29.09.1973, n. 600, e all'art. 54, c. 2 ultimo periodo D.P.R. 26.10.1972, n. 633;
- b) sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, c. 1 D.P.R. 29.09.1973, n. 600, e dall'art. 57, c. 1 D.P.R. 29.09.1972, n. 633.

Attese le cennate evidenze normative, frutto di una espressa determinazione del legislatore, in adesione alla valenza delle risultanze degli studi stessi, si richiede, prudenzialmente, a Codesto Ufficio Controlli dell'Agenzia delle Entrate, nel pieno rispetto delle norme di legge descritte, di voler annullare in autotutela le rilevazioni e contestazioni operate, al fine di non incorrere in una palese violazione di norme di legge che diversamente, attesa la conoscibilità delle norme espone, rischierebbe sfociare in un abuso, di cui si ritiene sia evidente la illegittimità, non sulla base di convinzioni esclusive e



## Tavola - Fac-simile richiesta di autotutela (segue)

plausibili del sottoscritto istante, bensì sulla scorta delle norme di legge puntualmente e compiutamente indicate, che non possono essere ignorate.

L'eventuale procedibilità dell'accertamento contrasterebbe con le norme esposte, sia per ciò che concerne la metodica utilizzata fondata su presunzioni, che con attinenza alla manifesta decadenza dell'esercizio del potere accertativo per l'anno d'imposta 2017, in ordine alla quale si ritiene operante, la decadenza dal potere accertativo previsto ai sensi dell'art. 43 D.P.R. 600/1973.

Lo scrivente tiene a precisare e ribadire che quanto asserito non risulta frutto di una interpretazione di norme, ma lo impone una legge dello Stato, la cui osservanza vincola tutti gli attori del rapporto d'imposta e quindi sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria procedente, nella cui condotta rispettosa delle norme di legge non si dubita.

In considerazione di tutto quanto sopra esposto e rilevato, si conclude con la richiesta di annullamento in autotutela dell'accertamento emanato, in quanto lo stesso risulterebbe palesemente emesso in violazione di una norma di legge dello Stato e con evidente manifestazione di eccesso di potere ex art. 21-octies, c. 1 L. 241/1990 con riferimento a 2 precisi profili che attengono nel nostro caso:

- alla espressa preclusione dell'esecuzione di un accertamento di tipo presuntivo (art. 39, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973);
- alla espressa statuizione della decadenza del potere accertativo per l'anno d'imposta 2017 (art. 43 D.P.R. 600/1973).

Sono consapevole che questa richiesta non sospende i termini per la proposizione del ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria.

Allegati:

.....  
.....  
.....

Luogo e data

Firma  
Mario Rossi



## Tavola - Fac-simile provvedimento di accoglimento istanza di autotutela

Agenzia delle Entrate  
Direzione provinciale di Milano  
Ufficio territoriale di Milano

### ATTO DI AUTOTUTELA

Il sottoscritto Dott. **Luigi Bianchi**, in qualità di direttore dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio territoriale di Milano

#### TENUTO CONTO

dell'Avviso di accertamento prot. 1234/2024 del 1.04.2024 notificato il **10.03.2024** alla società Alfa S.r.l. per l'anno d'imposta 2017, contenente i seguenti importi/recuperi:

€ ..... quali ricavi non contabilizzati e non dichiarati ricostruiti induttivamente ex art. 39, c. 1 lett. d) D.P.R. 600/1973, con recupero di imposte ..... ed applicazione di sanzioni .....

#### PREMESSO CHE

in data ..... il contribuente ha formulato apposita istanza di autotutela ex art. 10-quater L. 212/2000, a seguito dell'impugnazione dell'atto dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Milano iscritto al Ruolo n. 123/2024 RG.



## Tavola - Fac-simile provvedimento di accoglimento istanza di autotutela (segue)

L'Ufficio, esaminati gli atti ed i motivi di ricorso, tenuto conto delle istanze oggetto di autotutela.  
Esaminata la documentazione prodotta a supporto del medesimo ricorso e ritenuto che le contestazioni formulate da parte del contribuente possano essere ritenute legittime e fondate in fatto e diritto.  
Riconosciuta la illegittimità della pretesa riportata nell'atto impugnato.

### TUTTO CIÒ PREMESSO

L'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Milano - Ufficio territoriale di Milano - in pertona del sottoscritto Direttore, dispone d'ufficio l'annullamento in via di autotutela dell'atto impugnato, recante n. .... ritualmente notificato a ..... ed avente ad oggetto recuperi in materia di ..... relativamente al periodo d'imposta 2017.

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate  
Direzione Provinciale di Milano

Luogo e data

Firma  
Luigi Bianchi