

SPECIAL

taxnews

Riforma Fiscale

5
Modifiche allo
Statuto dei diritti
del contribuente
e disposizioni in
materia di
contenzioso
tributario





Con il D.Lgs. n. 219/2023 del 30.12.2023 il Governo ha inteso dare attuazione alla Legge Delega n. 111/2023 conferitagli per la riforma fiscale ed, in specie, per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente e l'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio. Procediamo, quindi, di seguito a riepilogare le principali modifiche apportate da tale testo di legge alla L. n. 212/2000.

Efficacia temporale delle norme tributarie (Art. 3)

Il Governo è intervenuto precisando che l'introduzione di presunzioni legali vale solo *pro futuro*. E ciò al fine di evitare che possano insorgere nuove *querelle* fra Amministrazione finanziaria e contribuenti circa la valenza retroattiva di presunzioni legali entrate in vigore a partire da un certo momento temporale; gli Uffici, infatti, hanno sempre applicato retroattivamente le presunzioni legali introdotte dal Legislatore, sostenendone la natura procedimentale, mentre i contribuenti hanno sempre eccepito la natura c.d. parastanziale di norme di questo tipo, dal momento che le stesse, andando ad incidere sul regime probatorio, pongono dei limiti alla attività di difesa che si riflettono anche sotto il profilo sostanziale dei presupposti di imposta. Per effetto della modifica alla norma, è ora espressamente precluso all'Amministrazione finanziaria applicare retroattivamente presunzioni legali, avvalendosi così di regimi di riparto di onere della prova «speciali» e derogatori rispetto a quello ordinario previsto dall'art. 2697 c.c..

Principio del contraddittorio (Art. 6-bis)

Il Governo, con tale norma, ha finalmente introdotto l'obbligo generalizzato per tutti gli enti impositori - non solo l'Erario, ma anche le Regioni e gli enti locali (vedasi art. 1) - di far precedere l'emissione di provvedimenti impositivi concernenti qualsiasi tributo da una fase amministrativa di contraddittorio con i contribuenti.

Le uniche eccezioni - in cui, cioè, gli Uffici non sono tenuti ad instaurare un contraddittorio preventivo - sono rappresentate da:

- provvedimenti impositivi di tipo automatizzato (vedasi, ad es., cartelle di pagamento emesse ex art. 36-bis D.p.r. n. 600/1973);
- fattispecie in cui vi è fondato pericolo per la riscossione. In tale caso, l'ente dovrà motivare adeguatamente il provvedimento impositivo emesso senza concedere al contribuente di contraddire prima in merito alle contestazioni che si andavano formando in punto di *periculum in mora*.

La norma prevede che il contraddittorio debba essere attivato dall'ente impositore con l'invio al contribuente di uno «schema di atto impositivo», al ricevimento del quale decorre un termine dilatorio di 60 giorni, prima del quale l'ente impositore non può emettere l'atto impositivo ed il contribuente ha facoltà di presentare controdeduzioni. Il Governo ha di fatto introdotto un contraddittorio preventivo per certi aspetti analogo sia a quello disciplinato nei casi di verifiche presso il contribuente, conclusi con l'emissione di un P.v.c. - ora abrogato sempre ad opera del D.Lgs. 219/2023 in commento - sia a quello disciplinato dall'art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997, nei casi di verifiche condotte autonomamente dagli enti, senza accedere presso la sede del contribuente.

La norma prosegue stabilendo che se la scadenza del termine di 60 giorni per l'esercizio di difesa è successiva al termine di decadenza per l'adozione del provvedimento impositivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza per l'adozione del provvedimento impositivo decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è prorogato a 120 giorni successivi alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'ulteriore aspetto rilevante nell'introduzione del principio del contraddittorio risiede nel c.d. obbligo di motivazione rafforzata degli atti impositivi emessi dall'ente impositore rispetto alle difese svolte dal contribuente in tale fase amministrativa. Gli Uffici hanno, quindi, ora l'obbligo di tenere conto delle osservazioni del contribuente e di motivare con riferimento a quelle che si ritiene di non accogliere, pena la annullabilità dell'atto (cfr. art. 7-bis L. n. 212/2000).



Esercizio del potere di autotutela (Artt. 10-quater e 10-quinquies)

Gli artt. 10-quater e 10-quinquies si occupano di normare l'esercizio del potere di autotutela, riscrivendo la disciplina contenuta nell'abrogato D.M. n. 37/1997.

Innanzitutto, il Governo con l'art. 10-quater ha inteso regolamentare i casi di esercizio del potere di autotutela obbligatoria ovvero quando l'annullamento dell'atto impositivo e/o la rinuncia allo stesso origina da illegittimità «manifeste», quali:

- errori di persona;
- errori di calcolo;
- errore sull'individuazione del tributo;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile;
- errore su presupposto d'imposta;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre termini di decadenza.

La norma - sostanzialmente sulla falsariga del contenuto dell'abrogato D.M. n. 37/1997 - prosegue stabilendo che osta all'esercizio del potere di autotutela la sussistenza di una sentenza passata in giudicato favorevole all'ente. Si stabilisce, invece, un ulteriore limite all'esercizio del potere di autotutela rappresentato dal decorso di un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Con l'art. 10-quinquies il Governo ha inteso regolamentare l'esercizio del potere di autotutela c.d. facoltativa, consentendo l'esercizio di tale potere nei casi in cui, per l'appunto, l'illegittimità e/o l'infondatezza del provvedimento impositivo risieda in errori meno evidenti di quelli considerati per l'autotutela obbligatoria.

Ma la vera novità legata alla riscrittura dell'istituto del potere di autotutela è contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992, recante le disposizioni sul processo tributario, in quanto il Governo ha espressamente stabilito, all'art. 19, co. 1, lett. g-bis e g-ter, l'impugnabilità dei provvedimenti di rifiuto espresso o tacito sull'istanza di annullamento in autotutela, sia che si tratti di autotutela obbligatoria, sia che si tratti di autotutela facoltativa.

Mentre in precedenza, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2017, erano ritenuti impugnabili i soli provvedimenti di rifiuto espresso sull'istanza di annullamento in autotutela.

Interpello (Art. 11)

All'art. 11 il Governo riscrive la disciplina dell'interpello, sulla falsariga della previgente disposizione, prevedendo che il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere risposta in merito a fattispecie concrete e personali relativamente a:

- applicazione di disposizioni tributarie rispetto alle quali vi è obiettiva incertezza circa l'ambito e la portata;
- corretta qualificazione di fattispecie alla luce della normativa tributaria applicabile;
- disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare condotte elusive, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento, fornendo la dimostrazione che nella fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;
- sussistenza delle condizioni e valutazioni di idoneità degli elementi probatori richiesti per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge - ma solo per i soggetti che aderiscono al regime di cui agli artt. 3 e ss., D.Lgs. N. 128/2015 (regime di adempimento collaborativo) e per quelli che presentano istanze di interpello ex art. 2, D.Lgs. n. 147/2015 (interpello sui nuovi investimenti) - o ai fini dell'art. 24-bis D.P.R. n. 917/1986 (imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero da persone fisiche che hanno trasferito il domicilio fiscale in Italia).

La novità introdotta dal Governo è che la presentazione di interpello è subordinata al versamento di un contributo, che verrà individuato con decreto ministeriale in funzione della tipologia del contribuente, del suo volume d'affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.



Inoltre, è ora previsto che gli atti impositivi e/o sanzionatori emessi in contrasto con la risposta, espressa o tacita, sono annullabili, anziché nulli. Di conseguenza, l'eventuale vizio sarà rilevabile solo su istanza di parte e non d'ufficio dal Giudice, secondo le disposizioni introdotte agli artt. 7-bis e 7-ter sempre dal D.Lgs. N. 219/2023.

E' stata, inoltre, introdotta, all'art. 10-nonies, una forma di consultazione semplificata per le persone fisiche ed i contribuenti di minori dimensioni (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società ad esse equiparate, che applicano il regime di contabilità semplificata). Tali soggetti sono, in particolar modo, tenuti a previamente interpellare apposita banca dati al fine di verificare se vi sia una soluzione al proprio quesito interpretativo, basata su precedenti risposte ad istanze di interpello, consulenza giuridica, risoluzioni o altri atti interpretativi. Solo qualora la banca dati non sia in grado di individuare univocamente la risposta al quesito sottoposto, il contribuente sarà titolato a presentare apposita istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, qui in commento.

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (Art. 12)

Come anticipato parlando del diritto al contraddittorio introdotto all'art. 6-bis, il Governo ha abrogato l'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto che concedeva al contribuente la facoltà di presentare memorie difensive nel termine di 60 giorni dalla notifica del P.v.c. precludendo all'Agenzia delle Entrate l'adozione di atti impositivi prima del decorso di tale termine «*salvo casi di particolare e motivata urgenza*». Per l'effetto, ora la facoltà del contribuente di difendersi slitta in un momento successivo ovvero alla notifica dello «schema di atto» impositivo, di cui si è già detto sopra.

L'abrogazione del disposto si ha con l'entrata in vigore del D.Lgs. N. 219/2023. Tuttavia, in assenza di specifica prassi contraria sul punto ed in ossequio al principio *tempus regit actum*, si ritiene che per i P.v.c. consegnati ante entrata in vigore del D.Lgs. N. 219/2023 il contribuente possa comunque avvalersi della facoltà di presentare memorie difensive nel termine di 60 giorni che risultava pendente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 219/2023.



Con il D.Lgs. n. 220/2023 del 30.12.2023 il Governo ha inteso dare attuazione alla Legge Delega n. 111/2023 conferitagli per la riforma fiscale ed, in specie, per la revisione della disciplina del contenzioso tributario. Procediamo, quindi, di seguito a riepilogare le principali novità apportate da tale testo di legge al D.Lgs. n. 546/1992.

Abrogazione del reclamo e della mediazione

Con l'art. 2 del D.Lgs. n. 220/2023, il Governo ha abrogato l'istituto del reclamo e della mediazione, introdotti dal D.L. n. 98/2011 all'art. 17-bis, con cui era stato previsto, per le controversie di valore non superiore ai cinquantamila euro, che il ricorso producesse gli effetti di un reclamo e non fosse procedibile fino alla scadenza di 90 giorni dalla data di notifica. Dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 220/2023, quindi tutti i ricorsi seguiranno l'iter ordinario previsto dagli art. 22 e ss. del D.Lgs. n. 546/1992.

Possibilità di conferire mandato con firma digitale (Art. 12, co. 7)

Il Governo ha modificato l'art. 12, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992, prevedendo che il contribuente possa conferire mandato al difensore abilitato apponendo la propria firma digitale. In tale caso, il difensore non deve sottoscrivere per autentica ma attestare la conformità della procura ex art. 22, co. 2, D.Lgs. n. 82/2005.

Attenuazione del c.d. principio di soccombenza (Art. 15, co. 2)

Con il D.Lgs. n. 156/2015 il Legislatore aveva innovato la disciplina delle spese di lite, rendendo più stringente la condanna alle spese di lite secondo il principio di soccombenza. In sostanza, il Legislatore aveva reso più difficile per il giudice tributario disporre la compensazione delle spese di lite, consentendola solo ai casi di (i) soccombenza reciproca e (ii) di sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che dovevano essere compiutamente motivate in sentenza.

Ora, il Governo ha modificato l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992 rubricato «spese del giudizio», attenuando l'applicazione del principio di soccombenza. Ha infatti previsto al comma 2 che le spese del giudizio sono compensate in tutto o in parte anche quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio e non quindi nella fase del contraddittorio preventivo, che è stato introdotto in modo generalizzato all'art. 6-bis Statuto del contribuente.

In tal senso, occorrerà che il contribuente presti particolare attenzione all'attività di difesa in sede di contraddittorio.

Possibilità di conciliare anche le controversie pendenti avanti la Corte di Cassazione (Art. 48, co. 4-bis)

Il Governo ha modificato l'art. 48, D.Lgs. n. 546/1992, introducendo al comma 4-bis la possibilità per le parti di conciliare la controversia anche quando pende avanti i Giudici di legittimità; diversamente da quanto avveniva in passato in cui la conciliazione era ammessa solo sino all'esaurimento del giudizio di appello.

Divieto di produrre nuovi documenti in appello (art. 58)

Il Governo ha poi riscritto l'art. 58, D.Lgs. n. 546/1992, rubricato «Nuove prove in appello».

Da un lato, sulla falsariga di quanto previsto nella precedente versione dell'art. 58, ha confermato che non sono ammessi nuovi mezzi di prova salvo che il giudice dell'appello li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli e produrli nel corso del giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Dall'altro lato, però, il Governo fa espresso divieto alle parti di produrre nuovi documenti, contrariamente al regime precedente in cui invece era fatta espressamente salva tale facoltà. In sostanza, il Governo ha scelto di uniformare sotto il profilo delle prove il rito tributario a quello processual-civilistico, per quanto possibile rispetto ai differenti regimi del tipo di prove ammesse dai due riti. Giova ricordare, infatti, che nel processo tributario non è ammesso il giuramento e solo recentemente si è introdotta una prova testimoniale disciplinata dall'art. 4, co. 1, lett. c), della L. n. 130/2022 e successive ii. e mm.

CONTATTI

Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 01 febbraio 2024.

BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2024 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailing list.

