



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Trapani



FONDAZIONE COMMERCIALISTI TRAPANI
(Fondata dal Collegio dei Ragionieri e Periti Commerciali di Trapani)



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Marsala

IL PROCESSO TRIBUTARIO RIFORMATO NELLA DELEGA FISCALE: LETTURA RAGIONATA DEI PRINCIPI E NOVITA' CONTENUTE NEL DLGS. 219, DLGS. 220 DEL 30 DICEMBRE 2023 E NEL DLGS. n. 13 DEL 12 FEBBRAIO 2024

MARTEDI' 9 APRILE 2024

ORE 15:00 – 19:00

SALUTI ISTITUZIONALI

Dott. Gildo La Barbera –
Presidente Odcec Trapani
Rag. Ignazio Urso –
Presidente Odcec Marsala
Dott. rag. Giuseppe Viviano –
Presidente Fondazione Commercialisti Trapani

DOCENTE

Dott. Gianluca Rossi,
Dottore Commercialista e Revisione Legale
ODCEC Massa Carrara

LOCATION

ODCEC Trapani via Euriato 7 – Trapani

- PROGRAMMA -

Le novità relative al Processo Tributario:

- abrogazione dell'istituto del reclamo e della mediazione;
- impugnabilità del ricorso del rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela;
- impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato;
- discussione da remoto;
- rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi successivi al primo;
- conciliazione "fuori udienza" in Cassazione;
- testimonianza scritta;
- firma digitale all'incarico attribuito al difensore.

Le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente:

- principio del contraddittorio;
- chiarezza e motivazione degli atti;
- esercizio del potere di autotutela obbligatoria e facoltativa;
- interpello.

Le novità in Materia di accertamento adesione e sanzioni

Casi risolti
e
prima giurisprudenza di merito

È stata avanzata richiesta di accreditamento ai fini della formazione professionale continua presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Trapani.



IL PROCESSO TRIBUTARIO RIFORMATO NELLA DELEGA FISCALE

*Sintesi ragionata dei Principi e Novità ex
DLGS 219, 220 e 221 del 30/12/2023 e DLGS 13/2024 del 12
febbraio 2024 e Schema di DLGS del 19 marzo 2024
in materia di:*

*Riforma dello Statuto del Contribuente, Nuovo Processo
Tributario Accertamento e Sanzioni*

Sintesi dell'incontro di oggi:

Prima parte

Premessa introduttiva

La Legge di delega alla Riforma fiscale (L. 111/2023)

Le modifiche allo Statuto del contribuente

Le novità in Materia di Accertamento, adesione e sanzioni

Seconda parte

Le novità del Processo Tributario

Abrogazione del reclamo e della mediazione obbligatoria

Impugnabilità nel ricorso per rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela

Impugnabilità del provvedimenti che decide sulla sospensione cautelare

Discussione da remoto

Divieto di produrre nuovi documenti nei gradi successivi al primo

Conciliazione fuori udienza nel giudizio di Cassazione

Testimonianza scritta

Firma digitale ed incarico attribuito al difensore

Terza parte

Casi risolti e Prima Giurisprudenza di legittimità e merito

Question time

Focus

Altre novità ed argomenti di interesse:

I vizi di notificazione

Annullabilità, nullità degli atti: aspetti sostanziali e processuale

Le regole sulla forma degli atti

Udienza a distanza

Prova testimoniale nel processo tributario e nuovo modello

Il nuovo modello di testimonianza scritta

Abrogazione della mediazione entrata in vigore ed effetti

La nuova tutela cautelare nel processo tributario

La definizione semplificata del Giudizio

L'autotutela e l'impugnabilità

La riforma delle spese di giudizio

Esito immediato per i ricorsi notificati dal 5 gennaio 2024

Utilizzo di strumenti telematici e tecnologie informatiche

Appello: le nuove regole e prassi processuali

Comunicato stampa del 13 marzo 2024

Disponibili fino al prossimo **13 maggio** le **proposte di Testi unici** elaborate dall'Agenzia delle Entrate per *semplificare il sistema fiscale*.

I Testi in consultazione

Le *proposte di Testi unici* riordinano in maniera organica le disposizioni che regolano il sistema tributario, nell'ottica di semplificare e migliorare la chiarezza delle regole fiscali

Ecco, nel dettaglio, i **9 Testi unici** in consultazione:

- Imposte sui redditi;
- Iva;
- Imposta di registro e altri tributi indiretti;
- Tributi erariali minori;
- Adempimenti e accertamento;
- Sanzioni tributarie amministrative e penali;
- Giustizia tributaria;
- Versamenti e riscossione;
- Agevolazioni tributarie e regimi di particolari settori.



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Il *Decreto delegato* recante le modifiche allo ***Statuto dei diritti del contribuente***, in attuazione della Legge Delega fiscale, è stato rilasciato dal Consiglio dei Ministri del **23.10.2023**, successivamente *approvato* con il **DLGS 219/2023**.

Il Decreto, nello *spirito generale della Delega*, in *sintesi estrema*: **conferma il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie**, interviene in merito alla **disciplina dei vizi degli atti dell'amministrazione finanziaria**, sancisce il principio del *ne bis in idem* nel procedimento tributario, prevedendo che ***l'Amministrazione possa esercitare l'azione accertativa una sola volta per ogni periodo d'imposta***.

Il *testo provvisorio* varato dal Governo, poi convertito nel DLGS 219/2023, attua, inoltre, la revisione **dell'Istituto dell'Interpello**, con la previsione del versamento di un *contributo*, intervenendo, infine, sulla figura **Garante nazionale del contribuente**, con un ampliamento delle funzioni rispetto all'attuale Garante del contribuente.

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Il vecchio e nuovo Statuto del contribuente

Lo **Statuto dei diritti del contribuente** o **Statuto del contribuente** indica una serie di disposizioni normative a **tutela dei contribuenti nei confronti del Fisco**.

Le disposizioni sono contenute (originariamente) nella **Legge 27.7.2000, n. 212** recante *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*.

All'art. 1, comma 1, viene disposto che «**le disposizioni della presente Legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono Principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali**».

È contemplata la **chiarezza e trasparenza** delle disposizioni tributarie nell'art. 2.

Lo Statuto prevede la **non retroattività della norma** (principio generale del favor).

Viene affermato un Principio fondamentale che attiene alla **prescrizione dei termini**, prevedendo all'art. 3 che **i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati**.

Non si può disporre con D.L. l'**istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti** (art.4).

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Il vecchio e nuovo Statuto del contribuente

Sempre secondo lo Statuto, l'Amministrazione finanziaria **deve informare il contribuente assumendo idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria** (art. 5).

Fondamentale risulta essere l'art. 7 che prevede la **chiarezza e la motivazione degli atti di accertamento pena la nullità dell'atto stesso**.

È confermato il Principio che **se un atto ne richiama un altro, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama; in alternativa, è possibile riprodurre il contenuto essenziale dell'atto richiamato all'interno dell'atto che effettua il richiamo**.

È disciplinata la tutela dell'**integrità patrimoniale** all'art. 9 e l'**affidamento della buona fede** all'art. 10.

Il comma 1 recita che **«i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al Principio della collaborazione e della buona fede»**.

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Il vecchio e nuovo Statuto del contribuente

L'art. 10-*bis* dello Statuto, definisce la **disciplina generale dell'elusione fiscale** (o anche **abuso del diritto**).

Per questa s'intende «***una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. È necessario il raggiungimento di un profitto indebito, che deve risultare prioritario rispetto a tutti gli altri scopi del contribuente e che consiste nell'assenza di corrispondenza dell'operazione compiuta rispetto agli obiettivi prefissati dalle leggi fiscali che la regolano***».

Occorre inoltre che quest'ultimo sia riuscito ad *aggirare* la norma di Legge conferendo al soggetto agente indebiti vantaggi fiscali (mentre la Pianificazione fiscale corretta e trasparente con risparmio di imposta è lecita).

Con l'intervento della **Riforma del 2015** *si esclude la sanzionabilità penale delle condotte elusive e si esplicita invece quella amministrativa*.

La riforma dello Statuto *in pillole*

Viene previsto che il Governo, nell'esercizio della Delega per la revisione del sistema fiscale, osservi una serie di **Principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento alla disciplina del **Diritto di interpello**.

Tra le altre cose con la *Riforma*:

- si intende rafforzare l'**Obbligo di motivazione degli atti impositivi**, anche mediante indicazione **delle prove sulle quali si basa la pretesa**;
- si vuole valorizzato il **Principio del legittimo affidamento del contribuente** e il **Principio di certezza del diritto**;
- si mira a **disincentivare** il ricorso da parte dei contribuenti, **all'Istituto dell'interpello** incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, creando una **casistica delle fattispecie di abuso tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni**;

La riforma dello Statuto in *pillole*

Tra le altre cose:

- per l'effetto sarà rafforzato e favorito l'istituto della *consulenza giuridica*, la quale sarà strumento distinto dall'*interpello*;
- si prevede l'elaborazione di una disciplina generale del *diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*;
- si introduce una disciplina organica coordinata e generale delle *invalidità degli atti impositivi* e degli *atti della riscossione*;
- si mira a una rivalutazione sostanziale al *Diritto di autotutela, attraverso la sua estensione alle ipotesi in cui si tratti di errori manifesti anche se l'atto è definitivo*.

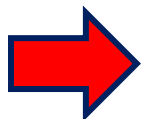
Inoltre, viene introdotta la nuova figura del **Garante Nazionale del Contribuente** (!? ☺).

Il respiro della riforma

Come noto il *tessuto normativo* dei Diritti dei contribuenti italiani è stato formalizzato, all'interno della Legge 27.7.2000, n. **212**, denominata *Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente*.

Partendo dai **Principi generali**, la *bozza della Delega*, ora **NORMA** con effetto *ERGA OMNES* riscrive così l'**art. 1, comma 1 dello Statuto**, rafforzandosi dal punto di vista legislativo, prevedendosi che le sue disposizioni «si conformano alle norme della Costituzione rilevanti in materia tributaria, ai Principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo».

Ciò significa che, in caso di **dubbi interpretativi di una norma tributaria**, valgono le disposizioni dello Statuto (!).



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Le novità in *pillole*

*Dal **Ne bis in idem** nel procedimento tributario al contraddittorio e all'autotutela.*

Nel quadro previsioni delle *Delega fiscale*, si prolunga l'obbligo di conservazione della documentazione tributaria, comprese le scritture contabili, fino a 10 anni.

Viene finalmente *normato* il Principio del **ne bis in idem** con richiamo esplicito ai procedimenti tributari.

L'Amministrazione potrà così avviare un'unica procedura di accertamento per ciascun periodo d'imposta (salvo *abusare degli accertamenti parziali*!).

Viene vietato all'Amministrazione finanziaria **divulgare i dati dei contribuenti che ha acquisito durante le operazioni amministrative**, anche quando tali dati sono stati ottenuti tramite l'interconnessione con altre banche dati (**lista FALCIANI ☺**).

Le novità in *pillole*

Il principio del contraddittorio assume finalmente una *valenza cruciale nel nuovo rapporto Fisco- contribuente.*

Secondo le indicazioni della *Legge Delega* e la *Bozza di provvedimento governativo* ora parte del ***DLGS 219/2023***, ad onere dell'Amministrazione finanziaria, **prima di emettere provvedimenti che possono influire negativamente sui diritti del contribuente in materia tributaria, inclusi quelli di ambito regionale, provinciale, comunale, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali e le sanzioni, deve essere condotto un contraddittorio endoprocedimentale informato ed effettivo.**

Quindi il *contraddittorio* non sarà più un *mero e vuoto esercizio formale*, perché **l'atto che omettesse un concreto e coerente esercizio del contraddittorio potrebbe essere annullato.**

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Le novità in *pillole*

Il ***diritto al contraddittorio*** non sarà esteso però ai c.d. ***atti automatizzati***, riconducibili alle **ordinarie operazioni di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni** (quali ad esempio avvisi bonari e resi ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 633/1972), il cui perimetro sarà delimitato attraverso un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, oltre che per i provvedimenti azionati nei casi di effettivo rischio per la Riscossione.

Il testo precisa che le disposizioni dello Statuto del contribuente concernenti la *Garanzia del contraddittorio* e dell'Accesso alla documentazione tributaria, la Tutela dell'affidamento, il divieto del *ne bis in idem* e l'esercizio autotutela attengono ai **livelli essenziali delle prestazioni** (c.d. **LEP**) e stabilisce che ***le norme tributarie impositive che recano il presupposto d'imposta e i soggetti passivi si applicano ai soli casi previsti dalla norma.***

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Le novità in *pillole*

I Principi sanciti nelle Linee guida portate dalla Delega fiscale nel nuovo Statuto del contribuente saranno così (finalmente) elevati al *rango* di '***Livelli Essenziali delle Prestazioni***' (LEP).

Tali Principi dovranno essere **uniformemente garantiti in tutto il territorio nazionale**, senza disparità regionali o locali.

A questo ***nuovo Principio generale di garanzia di primo livello***, si affiancano gli altri *Diritti fondamentali dei contribuenti garantiti dallo Statuto*, che possono essere così riassunti:

- **legalità**: le leggi e i regolamenti vigenti stabiliscono le imposte, allo scopo di offrire così chiarezza e prevedibilità ai contribuenti;
- **equità**: l'obiettivo è quello di evitare qualsiasi forma di discriminazione ingiustificata e le imposte devono essere applicate con imparzialità ed equità;

Le novità in *pillole*

A questo *nuovo Principio generale di garanzia di primo livello*, si affiancano gli altri *diritti fondamentali dei contribuenti garantiti dallo Statuto*, che possono essere così riassunti:

- **proporzionalità:** le imposte sono calcolate in relazione alla *capacità contributiva* di ciascun cittadino, assicurando una distribuzione equa del carico fiscale;
- **riservatezza:** le informazioni fiscali dei contribuenti devono essere trattate con riservatezza e non possono essere divulgate senza un valido motivo;
- **non rilevazione forzata:** nessun cittadino può essere costretto a fornire informazioni che possano essere utilizzate contro di lui nei procedimenti fiscali;
- **decisione conforme alla Legge:** le decisioni delle autorità fiscali devono essere basate sulla Legge e non sulla discrezione dell'Ufficiale finanziario.

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Le novità in *pillole*

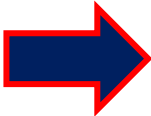
Questo insieme di Principi formerà (negli *auspici*) il fondamento per la creazione dei prossimi c.d. *Livelli Essenziali delle Prestazioni* (LEP), definendo così la struttura base della futura autonomia (tributaria) differenziata.

Per l'effetto le Regioni e gli Enti locali **non potranno diminuire queste tutele al di sotto dei LEP**, e ciò al fine di assicurare un'***uniforme applicazione della normativa tributaria a livello nazionale***.

Obbligo di motivazione degli atti impositivi

In merito all'**obbligo di motivazione degli atti impositivi**, la Delega prevede che si debba **rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, anche **mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa**.

L'obiettivo al riguardo pare di immediata comprensione (oltre che per le *eventuali potenziali ricadute processuali*), almeno se l'intenzione è sostanzialmente quella di prevedere che: **gli atti impositivi debbano indicare anche le prove su cui si fonda la pretesa**.



Come noto, infatti, ad oggi, è consolidato l'orientamento della Giurisprudenza secondo cui «**la motivazione non deve contenere anche gli elementi probatori a sostegno della pretesa vantata**».

Obbligo di motivazione degli atti impositivi

Questo, per l'assorbente ragione che l'**art. 42**, D.P.R. n. 600/1973, **non fa alcun riferimento al riguardo, nell'elencare gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento, ai mezzi istruttori.**

Secondo Dottrina, si dovrebbe invece addivenire a diversa conclusione ove per analogia all'ambito accertativo in tema di IVA, l'**art. 56, co. 2**, D.P.R. n. 633/1972, prevede espressamente che «***Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, [...] i relativi elementi probatori***».

Nota bene: tutto ciò in attesa dei **Nuovi Testi Unici delle Imposte!**

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

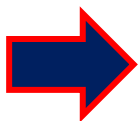
Finalmente l'obbligo di motivazione e di allegazione della prova sono LEGGE!

A dispetto di ciò la soluzione affermatasi in Giurisprudenza, avallando di fatto ***una prassi non condivisibile***, nella pratica è la medesima, con la conseguenza che **anche ai fini IVA non è richiesta l'indicazione delle prove nel corpo dell'avviso di accertamento** (in questo caso, però, con la mitigazione prevista dal recepimento dei *Principi unionali* in materia fra cui la c.d. ***prova di resistenza*** ovvero introducendo ***l'esercizio obbligatorio di un procedimento contraddittorio endoprocedimentale a prova rafforzata*** ad onta dell'Amministrazione finanziaria).

Come noto, infatti, la ***motivazione integra una nozione autonoma e distinta dalla prova della pretesa***.

La ***motivazione***, attiene, infatti al ***profilo argomentativo***, ossia ***all'interpretazione del fatto e del diritto*** trasfusa nella ***giustificazione (del perché) della pretesa***.


La ***prova***, di contro, ***attiene alla dimostrazione dell'esistenza dei fatti materiali che fondano il diritto a vantare la pretesa contenuta nell'atto impositivo***.



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Finalmente l'obbligo di motivazione e di allegazione della prova sono LEGGE!



Ciò ha comportato che, come confermato in Dottrina, nell'assetto attuale, **la motivazione costituisce un requisito di legittimità dell'accertamento, nel senso che, in sua assenza, l'avviso resta illegittimo laddove la prova integra un parametro di fondatezza: in mancanza di prova, la pretesa, pur legittima, rimane infondata.**


La prova attiene alla fondatezza della pretesa; pertanto, attualmente prevale la *soluzione per cui l'indicazione delle prove non costituisce elemento essenziale dell'avviso di accertamento, potendo e dovendo solo essere prodotte in giudizio, ossia nell'eventuale fase contenziosa, per poter essere sottoposta all'apprezzamento del Giudice in ordine alla loro idoneità a dimostrare la pretesa.*

Ciò, in ossequio ai *criteri di riparto dell'onere della prova* (che, oggi, alla stregua dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 incombe indubitabilmente sull'Amministrazione, che è così tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa).

Alcune considerazioni applicative nell'auspicio che la Delega sia pienamente attuata.

Innanzitutto, la norma sarà applicabile **a tutti gli Enti impositori**; quindi non solo le **Agenzie fiscali**, ma anche gli **Enti locali**.

In secondo luogo, la **norma fa espressamente riferimento ai soli atti impositivi**.




Questo per dire che **saranno sottratti dall'obbligo di indicare le prove, sicuramente gli atti della riscossione**, come gli atti di **mera liquidazione del debito**, cui non possa essere riconosciuta la **natura di atto impositivo**.

In tale ultimo senso si deve considerare che vi sono atti che **non hanno sempre natura impositiva**, ma la possono assumere in date circostanze; ad esempio, per la cartella *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, che in linea di **principio, non è un atto impositivo**; ma, **lo può diventare** (se non preceduto da atti liquidativi).

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)


Estendibilità del contraddittorio alla cartella e alla intimazione di pagamento



Come accade in tutti i casi in cui la cartella contiene la rideterminazione del tributo dichiarato in ragione di una rettifica della dichiarazione, **ossia quando esprime per la prima volta, nei confronti del contribuente, una pretesa fiscale, sempre che vi sia controversia effettiva, e non apparente, sulla legittimità della pretesa impositiva medesima, e non si verta su aspetti relativi a meri errori di calcolo.**

Altro aspetto che andrà chiarito, e sul quale la Dottrina si interroga, è se le prove vadano indicate tutte oppure se, del caso, possano essere integrate in giudizio (vedi DLGS 220/2023).

Dell'obbligo per l'Ufficio di offrire simultaneamente tutte le prove in contraddittorio



Dovrebbe preferirsi, secondo la soluzione più rigorosa prospettata, che impone all'Ente impositore (come previsto dal DLGS 220/2023) di **indicare tutte le prove**: la *ratio della norma* è quella **di esporre al contribuente il quadro completo a disposizione dell'Ente impositore, in modo da poter fare una valutazione quanto più compiuta circa l'opportunità o meno di coltivare il contenzioso**; pertanto, se è questo l'obiettivo, **le prove devono essere indicate tutte già nell'atto impositivo.**

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

La delega interviene sulla motivazione *per relationem*

Altro tema che dovrebbe essere oggetto di *revisione normativa* (ed ora *applicativa*) è quello della c.d. ***motivazione per relationem***.

La Giurisprudenza, come noto, interpreta la formula in termini di ***mera conoscibilità degli atti richiamati***; si ritiene rispettata detta condizione della ***conoscibilità*** quando il contribuente, **pur non essendo in possesso degli atti richiamati dall'avviso, ne poteva venire a conoscenza usando l'ordinaria diligenza cui resta comunque tenuto**.

Questo significa che, anche in tal caso, l'Ufficio non ha (avrebbe) **l'obbligo di allegare gli atti richiamati**.

Questa **non condivisibile declinazione** si auspica che sollevi questioni in Diritto, dal momento che nella Delega è **espressamente prevista anche una revisione del diritto di accesso**; dal ch  si potrebbe arrivare a ipotizzare un, ***non condivisibile e odioso, onere particolare del contribuente che, potendo accedere agli atti, non si   preoccupato di recuperare quelli richiamati nell'atto impositivo (!)***.

Su questo profilo,   **opportuno** un intervento normativo – applicativo volto a **delimitare con precisione** la portata della ***motivazione per relationem***.



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

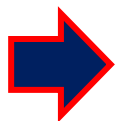
La Delega interviene sul *Legittimo affidamento*

La Delega si ripromette di **rivedere** la *Disciplina del legittimo affidamento* e di quello sulla *Certezza del diritto*.

Come noto il *Principio del legittimo affidamento* da parte del contribuente trova applicazione unicamente ove sia presente un **atto amministrativo tipizzato e non invece in caso di atti di contenuto meramente esecutivo** di situazioni personali.

Le *circolari in materia tributaria non costituiscono comunque fonte di diritti e obblighi*, sicché, **ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi.**

Rientra, pertanto, nella specifica competenza del Giudice stabilire se, **avuto conto della specificità del caso concreto, sussistano i presupposti per il riconoscimento della inapplicabilità del tributo, ovvero, più semplicemente, delle sanzioni e degli interessi.**



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

La Delega interviene sul *Legittimo affidamento*

Invero, se l'intervento avesse a oggetto solo il *legittimo affidamento*, sarebbe sufficiente la *ordinaria manutenzione* dell'**art. 10**, Legge n. 212/2000, appunto rubricato *tutela dell'affidamento e della buona fede*.

Si potrebbe così ipotizzare di **estendere** la *tutela dell'affidamento* anche all'**imposta**, limitandosi, ad oggi, come sopra esposto, l'applicazione del principio in commento **alle sole sanzioni e interessi**; ciò sulla base dell'assunto che, in forza della *riserva di legge* di cui all'**art. 23 della Costituzione**, secondo il quale «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge», il debito tributario non può essere rimesso a provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria.

Quindi, è forse destinato a mutare l'assunto secondo cui, laddove un contribuente faccia affidamento su una posizione formale dell'Autorità finanziaria, in forza del Principio di tutela dell'affidamento, non gli si potranno in futuro richiedere né le sanzioni né gli interessi, ossia la componente riferibile alla responsabilità, **mentre resta comunque dovuto il tributo?**



La delega interviene sul *Principio di certezza del Diritto*

Ancora più complesso sarebbe l'intervento sul ***Principio di certezza del diritto***

Si dovrebbe, infatti intervenire su più previsioni dello Statuto del contribuente, ovvero: dall'art. 2, sulla ***chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie***, all'art. 3 ***sull'efficacia temporale*** nonché all'art. 4 ***sull'utilizzo del Decreto Legge***

Diventando così difficile immaginare come, dato che la **debolezza dello Statuto**, non deriva da quanto vi si afferma ma dall'attuale ***rango normativo di fonte ordinaria dello Statuto***, quindi, come tale, **pacificamente derogabile da altre fonti di pari grado**

La stessa *debolezza* affliggerebbe ogni tentativo di intervento sulle norme c.d. *interpretative*, ad esempio sulla *chiarezza delle norme*, sui *limiti alla retroattività*, che sono e restano *previsioni di rango ordinario*, come tali *derogabili* da **fonti di pari grado**.

Razionalizzazione della disciplina dell'*interpello*

È noto infatti come si avverta da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'esigenza, già accolta nella Delega, di ridurre sensibilmente il *ricorso all'interpello* che, in effetti, nei tempi recenti (come nel caso dei quesiti formulati in materia di agevolazioni edilizie e *Bonus 110%*) ha avuto un impiego **abnorme**.

Un ricorso tale che ha prodotto comprensibilmente un'effettiva difficoltà di gestione e un'ulteriore difficoltà a farvi fronte per gli operatori.

Ciò ha quindi causato una deriva ***non virtuosa*** sulla ***funzione sistematica***, parimenti primaria, degli interpelli o, meglio della loro pubblicazione, ovvero di **fornire un orientamento condiviso** che ha finito così per perdersi, regredendo a ***mero quesitario interpretativo-applicativo***.

Obiettivo palese dalla Delega è di **ridurre il ricorso all'Istituto dell'interpello di cui all'art. 11**, Legge n. 212/2000, che ci si ripromette di raggiungere con un'**azione articolata su più punti**.

MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Razionalizzazione della disciplina dell'*interpello*

La **Direttiva**, che sarà assunta, sarà quella di **ridurre il ricorso all'interpello** specificando **che l'interpello non sia ammissibile nei casi in cui la questione sottoposta abbia già trovato soluzione in documenti interpretativi**.

Tale direzione ha suscitato in Dottrina perplessità, poichè un simile limite era già presente nell'utilizzo dello strumento, avendosi in ultima analisi che per rendere effettiva una simile limitazione occorre ipotizzare da parte dei contribuenti **una generale costante pubblica consultazione dei documenti di prassi agevole e compiuta** (bisognerà pensare a una banca dati degli interpelli, con maschere di ricerca per fonte normativa e per istituto che oggi manca).

Altra limitazione al proliferare dell'Istituto verrà poi cercata nel potenziare il ricorso alla c.d. **consulenza giuridica** e, più in generale, a una **comunicazione diretta con i contribuenti**, ancorché non formalizzata (ad esempio tramite dei servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale), **nello spirito della Delega**, quindi: un sistema che sia in grado di fornire ai contribuenti risposte rapide e immediate e di risolvere il dubbio interpretativo e applicativo delle norme tributarie **senza bisogno di attivare una complessa procedura**.

L'interpello a pagamento

La misura maggiormente criticata in Dottrina, è, infine, quella che **prevede che gli interpelli debbano essere fatti a pagamento**.


Si intende infatti **subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo**, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, con un vincolo di destinazione del gettito; che sarà infatti finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali.

Non è difficile osservare come la ragione di una simile previsione sia evidentemente non solo quella **disincentivare gli interpelli, ma, altresì di trasformarli in una fonte di finanziamento** (del resto, l'interpello fa risparmiare le spese di giustizia, disinnescando virtuosamente il contenzioso interpretativo, per cui questo diventa un modo per recuperarle). **SIC!**



Il nuovo ruolo potenziato dell'Autotutela


Fra le recenti *modifiche legislative programmatiche* contenute nella *Delega fiscale* un passo significativo è rappresentato dall'evoluzione, con relativa applicazione, dell'**Autotutela**.



Per effetto della Legge Delega, **in caso di errori evidenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, questa potrà ritirare l'atto erroneamente promosso in tempi più rapidi, sia su iniziativa propria che su richiesta del contribuente.**

Nello *spirito normativo* questo meccanismo, quando attuato *virtuosamente*, consentirà di **correggere eventuali ingiustizie o errori in modo più efficiente rispetto alle procedure precedenti con un notevole progresso in termini di *protezione dei diritti dei contribuenti*.**

Il nuovo ruolo potenziato dell'autotutela



Lo strumento dell'***autotutela amministrativa***, nella sua *declinazione tributaria*, consente ai contribuenti di: «**monitorare, contestare e correggere eventuali errori o irregolarità nelle procedure fiscali senza ricorrere a un costoso e lungo contenzioso, favorendo una maggiore trasparenza e una risoluzione più efficiente delle eventuali controversie fiscali**».

Queste modifiche rappresentano, negli auspici, quanto attuate, un passo avanti nella **lotta alla burocrazia e all'eccessiva complessità delle procedure fiscali**.

Il numero elevato di adempimenti richiesti e la loro complessità hanno spesso rappresentato un onere significativo per cittadini e imprese, richiedendo tempo, risorse e spese per l'assistenza di professionisti qualificati.

L'obiettivo principale di queste riforme è come emergente anche dalle Relazioni preparatorie agli atti parlamentari, quello di **semplificare il rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale**, riducendo gli oneri burocratici e rendendo il sistema fiscale **più efficiente ed equo**.



Ne bis in idem nel procedimento tributario e il contraddittorio

Nel quadro delle disposizioni in commento, **si prolunga l'obbligo di conservazione della documentazione tributaria**, comprese le *scritture contabili*, fino a **10 anni**.

Trascorso tale termine, l'Amministrazione finanziaria **non avrà più il diritto di utilizzare tali documenti a fini di prova**.


Parallelamente viene esteso e istituzionalizzato il generale **principio del *ne bis in idem* che è esplicitamente previsto nel contesto dei procedimenti tributari**.

Si stabilisce così, in applicazione del principio, che **l'Amministrazione può avviare un'unica procedura di accertamento per ciascun periodo d'imposta**.


Viene inoltre **vietato** all'Amministrazione finanziaria di **divulgare i dati dei contribuenti che ha acquisito durante le operazioni amministrative**, anche quando tali dati sono stati ottenuti tramite l'interconnessione con altre banche dati.

Il potenziamento del *Principio del contraddittorio*


Infine, il *Principio del contraddittorio* assume un *ruolo centrale nel nuovo rapporto tra il Fisco-contribuente*.



Si stabilisce, così, che, **prima di emettere provvedimenti che possono influire negativamente sui diritti del contribuente in materia tributaria, inclusi quelli di ambito regionale, provinciale, comunale, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali e le sanzioni, deve essere condotto un *contraddittorio informato ed effettivo*.**



Tale *contraddittorio* non **potrà** essere solamente un *mero esercizio di forma*, altrimenti l'atto potrebbe essere annullato.



Come detto, il *diritto al contraddittorio* non sarà applicato per gli *atti automatizzati*, per le **operazioni di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni**, che **saranno individuati attraverso un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze**, né nei casi di effettivo rischio per la riscossione.

Vizi degli atti di accertamento e riscossione

Lo *Statuto dei diritti del contribuente*, in attuazione della *Delega di Riforma fiscale*, prefigura l'inserimento di **cinque ipotesi di invalidità degli atti di accertamento e riscossione**: a seconda della gravità di qualificazione del vizio ora individuati in:

- irregolarità;
- annullabilità;
- nullità;
- inutilizzabilità;
- inesistenza (giuridica).

Viene così - finalmente - prescritto **uno specifico regime procedimentale e processuale**.

Ciò rappresenta, sulla scorta degli approdi della prevalente ed eminente Dottrina e Giurisprudenza, **una delle novità di maggior rilievo**, considerato come nel vigente sistema tributario si omette di identificare sistematicamente i vizi dell'agire amministrativo, non esplicitandosi, ove ricorrenti, gli effetti invalidanti dell'attività dell'Amministrazione finanziaria quando non conformi al compendio normativo.



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario

Anche in questo caso, l'intervento si appalesa alquanto articolato, in quanto finisce per colpire una soluzione assolutamente consolidata in materia tributaria.

Ai sensi dell'art. 24, Legge n. 241/1990, *il «**diritto di accesso è escluso ... b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano**».*

Si è sempre ritenuto, tradizionalmente, che il diritto di accesso in ambito **tributario fosse fortemente limitato** e, nella sostanza, **consentito solo a procedimento tributario concluso**.

Tale interpretazione fuorviante, è stata ripetutamente denunciata in Dottrina come ***fortemente lesiva dei diritti del contribuente***.

Sul punto è intervenuto il Consiglio di Stato, che ha chiarito che **dopo la notifica dell'avviso di accertamento deve comunque riconoscersi al soggetto sottoposto a controllo fiscale la piena manifestazione del suo diritto di difesa**; in particolare, **non sono ammesse deroghe al diritto di accesso**; ciò, al di fuori di **specifiche e circostanziate esigenze di salvaguardia dell'ordine pubblico e di repressione della criminalità**.

**REVISIONE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL
CONTRIBUENTE NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024
FOCUS SUL RECEPIMENTO DEL DLGS 219/2023**



Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

Il Consiglio dei Ministri del 28.12.2023, ha approvato in *esame definitivo* il Decreto legislativo attuativo della riforma fiscale, che contiene, fra le altre, le *modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente*.

Il **Consiglio dei Ministri 28.12.2023, n. 64**, ha approvato, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, Giancarlo Giorgetti, in esame definitivo, quattro Decreti legislativi di attuazione della Delega al Governo per la **riforma fiscale, Legge n. 111/2023**.

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

In sintesi estrema, si amplia la casistica delle **ipotesi di autotutela obbligatoria ad altre fattispecie**, quali: **la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza, e l'errore sul presupposto dell'imposta e si innalza a 1 anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto.**

Nello specifico, è stato approvato in esame definitivo un Decreto legislativo contenente modifiche allo **Statuto dei diritti del contribuente**.

In considerazione dei pareri espressi dalle Commissioni parlamentari competenti e dalla Conferenza unificata, sono state apportate alcune **modifiche al testo approvato in esame preliminare**.

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

Si valorizza la vocazione delle disposizioni dello Statuto del contribuente quali norme di **diretta attuazione dei principi costituzionali**, di quelli dell'**Ordinamento dell'Unione Europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo**.

Inoltre, per gli atti di accertamento adottati all'esito del **contraddittorio** con il contribuente, vi si prevede l'**obbligo di una motivazione rafforzata** rispetto alle deduzioni non accolte.

Si rivede il **regime temporale del contraddittorio preventivo**, escludendo la possibilità di prorogare il termine ordinario di **60 giorni**.

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

Si introduce nello Statuto del contribuente la disciplina in tema di nullità, estendendo la stessa anche ai casi di difetto assoluto di attribuzione e di violazione e/o elusione del giudicato.

Si amplia la casistica delle ipotesi di autotutela obbligatoria ad altre fattispecie, quali **la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza e l'errore sul presupposto dell'imposta e si innalza a 1 anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto.**

Si riqualificano come annullabili gli atti dell'Amministrazione finanziaria adottati in difformità dal contenuto della risposta, espressa o tacita, precedentemente resa a un'istanza di interpello.

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

Tra le novità più importanti del Decreto legislativo delegato di modifica dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), attuativo della Legge n. 111/2023 (c.d. *Delega per la riforma fiscale*), si segnala un ulteriore intervento sull'**Istituto dell'autotutela** con riflessi importanti per l'Amministrazione finanziaria, per il contribuente, e anche sul **piano processuale**, in quanto con la contestuale approvazione del **D.Lgs. delegato sul contenzioso tributario** è prevista **l'impugnabilità del silenzio-rifiuto sull'istanza di autotutela**.


Come detto, il Decreto delegato introduce alla Legge n. 212/2000 gli **artt. 10-quater e 10-quinquies**, rispettivamente in tema ***esercizio del potere di autotutela obbligatoria e facoltativa***.



MODIFICHE ALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NELLA DELEGA FISCALE

Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente nella Legge di Bilancio 2024

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni



Con l'**autotutela obbligatoria** l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad annullare gli atti di imposizione o a rinunciare all'imposizione quanto **affetti da manifesta illegittimità che sono, ad esempio, determinati da un errore di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, materiale del contribuente e facilmente riconoscibile dall'Ente impositore.**

Esistono poi altre ipotesi di applicazione, quali **l'errore sul presupposto d'imposta**, sulla **mancata considerazione di pagamenti eseguiti** e, in ultimo, nel caso di **mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.**




L'Amministrazione deve procedere all'autotutela anche in pendenza di giudizio, ma solo quando non sia stata già pronunciata una sentenza definitiva favorevole all'Ufficio.

→ **N.B.** Ciò onde evitare un **contrasto con un giudicato sul merito** e creare così un non auspicabile secondo binario amministrativo-procedimentale alternativo al contenzioso (oltre a violare le regole processuali di decadenza e impugnazione).


Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

→ ATTENZIONE!



La *relazione illustrativa* al provvedimento prevede come *non sia ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela*, lasciando quindi un *margin*e di operatività agli Uffici al riesame dell'Atto anche in caso di sentenze definitive che *non hanno sindacato sul merito*.

→ ATTENZIONE!



Altra fattispecie è quella che riguarda gli **atti divenuti definitivi per mancata impugnazione**, infatti *l'esercizio del potere di autotutela ex art. 10-quater* dovrà intervenire *entro 1 anno dalla definitività dell'atto viziato* (termine ora esteso rispetto alla precedente versione del testo che era *inspiegabilmente di soli 3 mesi!*).

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente:
fra attese, speranze e delusioni

➔ ATTENZIONE!


L'*autotutela facoltativa*, comprende, d'altro canto, le più *generiche ipotesi di illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione*, rimettendo, in questo caso, a *una scelta discrezionale dell'Ufficio l'esercizio di detto potere*.

Lo *strumento dell'autotutela* previsto ex art. 10-*quinquies* può essere esercitato *anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, tuttavia, a differenza di quella obbligatoria, non è previsto un limite temporale entro cui debba essere esercitata*.




Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

→ ATTENZIONE!




L'esercizio di entrambe le forme di autotutela può essere disposto anche in assenza di istanza di parte e senza che il funzionario responsabile possa essere chiamato a rispondere dinanzi alla Corte dei Conti, essendo la sua responsabilità circoscritta alle *ipotesi di dolo*, al fine di non limitare eccessivamente il ricorso a detto istituto da parte dei funzionari.

Vengono quindi ampliati, per l'effetto del Testo licenziato, gli ambiti di applicazione della ***Tutela del contribuente*** rispetto alla prima versione.



Tali disposizioni, ovviamente, riverberano sul ***contenzioso tributario***; il relativo Decreto delegato ha ora inserito nell'Elenco degli atti impugnabili ***ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, alle lett. g-bis) e g-ter)***, rispettivamente, il ***rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria e il (solo) rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa.***

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni



Una novità, quella in materia di ***Autotutela d'Ufficio*** e ***contro il rifiuto tacito***, che è accolta in Dottrina con favore, poichè, consente, in potenza, una ***piena tutela del contribuente***, che è **ammessa limitatamente alla dimostrazione della presenza di un interesse pubblico all'annullamento dell'atto** (come inteso anche dalla recente Giurisprudenza di legittimità), che è, quindi, ***migliorativa***, anche rispetto **all'impugnabilità solo nel caso di autotutela obbligatoria prevista nella prima versione del testo (!)**.



→ ATTENZIONE!

Il ricorso contro il ***rifiuto tacito***, inoltre, potrà avvenire dopo il **novantesimo** giorno dalla relativa istanza a seguito della contestuale modifica all'art. **21**, D.Lgs. n. 546/1992.

Legge di Bilancio 2024 e nuovo Statuto del contribuente: fra attese, speranze e delusioni

Le regole sul riesame degli atti fiscali

| Autotutela | Attività di riesame |
|--|---|
| I presupposti per l'adozione del provvedimento | Errori o vizi contenuti negli atti impositivi |
| Forme di autotutela | Obbligatoria e facoltativa |
| Modalità | Su istanza dell'interessato o d'ufficio |
| Il diniego di autotutela | È impugnabile innanzi al giudice tributario |
| Norma di riferimento | Articolo 19 dlgs 546/1992 |
| Impugnabili | Diniego espresso e silenzio rifiuto |
| Organo competente | Deve essere indicato nell'atto |
| Obbligo imposto | Dall'art. 7 Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) |
| In caso di omessa indicazione | È competente il funzionario responsabile |
| Il provvedimento va adottato | In presenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza di rito |
| Costituisce impedimento all'emanazione | La sentenza definitiva di merito favorevole all'amministrazione |
| Effetti giuridici | Annullamento totale o parziale degli atti impositivi |
| Annullamento | Certezza dell'illegittimità totale o parziale degli atti |
| Sospensione | Dubbi sulla legittimità dei provvedimenti adottati |
| La sospensione | Non interrompe il termine per ricorrere |

**SINTESI FINALE NOVITA' IN MATERIA
DI STATUTO DEL CONTRIBUENTE
EX DLGS 219/2023**



| Digs Statuto del contribuente | |
|--|--|
| Riferimenti per interpretare lo Statuto | Accentuata la vocazione delle disposizioni dello Statuto del contribuente quali norme di diretta attuazione dei principi costituzionali, di quelli dell'ordinamento dell'Ue e della Cedu, dal 18 gennaio 2024 |
| Garanzie "rafforzate" per Regioni ed enti locali | Dal 18 gennaio 2024, regioni e gli enti locali non possono stabilire garanzie inferiori quanto al rispetto dei principi del contraddittorio, dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, della tutela dell'affidamento, del divieto del bis in idem, del principio di proporzionalità e dell'autotutela, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela |
| Tassatività della norma tributaria | Dal 18 gennaio 2024, le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi ed ai tempi in esse considerati. Inoltre, le presunzioni legali non si applicano retroattivamente |
| Mancanza dell'avviso bonario | È annullabile, e non più nulla, l'iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi priva di invito al contribuente a fornire indicazioni o a produrre documenti entro un termine congruo e, comunque, non inferiore a 30 giorni, a partire dal 18 gennaio 2024 |
| Contraddittorio | Dal 18 gennaio 2024, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. Il diritto, tuttavia, non sussiste per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione |
| Motivazione degli atti | Dal 18 gennaio 2024, ammessa esplicitamente la motivazione per relationem. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati |
| Fatti e prove a sostegno dell'imposizione | I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze, a partire dal 18 gennaio 2024 |
| Gli atti della riscossione | Dal 18 gennaio 2024, gli atti della riscossione indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione |
| Annullabilità degli atti | Gli atti dell'amministrazione impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti, a partire dal 18 gennaio 2024 |
| Nullità degli atti | Dal 18 gennaio 2024, gli atti dell'amministrazione 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 come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al 3 gennaio 2024 |
| Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria | La mancata o erronea indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto notificato, all'organo presso il quale è possibile ottenere un riesame in autotutela nonché le indicazioni per presentare ricorso non costituiscono vizio di annullabilità ma di mera irregolarità, a partire dal 18 gennaio 2024 |
| Vizi dell'istruttoria | Dal 18 gennaio 2024, non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre il termine di permanenza di 30 giorni (prorogabile di altri 30) presso la sede del contribuente o in violazione di legge |
| Vizi delle notificazioni | Dal 18 gennaio 2024, è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi appena esposti, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata. L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia |
| Conservazione ed inutilizzabili di atti | Dal 18 gennaio 2024, l'obbligo di conservazione di atti e documenti, comprese le scritture contabili non può eccedere 10 anni dalla loro emanazione, formazione e utilizzazione. Oltre il termine il fisco non può fondare pretese su tale documentazione |
| Divieto di bis in idem | Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta, a partire dal 18 gennaio 2024 |
| Divulgazione dei dati dei contribuenti | Dal 18 gennaio 2024, l'amministrazione ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge. È, in ogni caso, vietata la divulgazione dei dati e delle informazioni acquisite, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati |
| Tributi unionali | Per rapporti tributari sorti dalla data successiva alla pubblicazione del decreto, limitatamente ai tributi unionali, non sono dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'Amministrazione, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o degli atti |
| Principio di proporzionalità nel procedimento tributario | Dal 18 gennaio 2024, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo |
| Autotutela obbligatoria | Dal 18 gennaio 2024, si amplia la casistica delle ipotesi di autotutela obbligatoria ad altre fattispecie, quali la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza e l'errore sul presupposto dell'imposta e si innalza a un anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione, la responsabilità contabile è limitata alle ipotesi di dolo |

| | |
|---|--|
| Autotutela facoltativa | Dal 18 gennaio 2024, fuori dei casi di esercizio dell'autotutela obbligatoria, l'Amministrazione può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione. Anche in caso di autotutela facoltativa, con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione, la responsabilità contabile è limitata alle ipotesi di dolo |
| Documenti di prassi regolarizzati | Dal 18 gennaio 2024, sono definiti i confini delle circolari, della consulenza giudica, dell'interpello e consultazione semplificata |
| Interpello | Dal 18 gennaio 2024, sono ampliate le fattispecie cui chiedere l'interpello. La presentazione dell'istanza è subordinata al versamento di un contributo. Sono poi annullabili gli atti dell'Amministrazione finanziaria adottati in difformità dal contenuto della risposta, espressa o tacita, precedentemente resa a un'istanza di interpello |
| Garante nazionale del contribuente | Istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Mef per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta. La norma entrerà in vigore dall'entrata in vigore del regolamento comma 2 da adottare entro 6 mesi dall'entrata in vigore del dlgs e non oltre il 31 dicembre 2024. Il Garante del contribuente vigente prima del decreto è soppresso dall'entrata in vigore del regolamento |

**ATTUAZIONE DELEGA FISCALE
NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO
EX DLGS 13/2024**

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Le tre direttrici

Le previsioni della Delega in materia di accertamento ed il DLGS 13/2024

Dal 2024, la **pretesa tributaria** si svilupperà su **3 DIRETTRICI**:

- 1) procedimento di accertamento dell'imposta e delle sanzioni;**
- 2) atti di recupero;**
- 3) atti** emessi a seguito di **controlli automatizzati** di cui agli artt. 36-bis, 36-ter e 54-bis.

Resta fermo che, per gli atti di cui ai nn. 1. e 2, si applica il **Principio del contraddittorio** di cui all'art. 6-bis del nuovo Statuto dei diritti del contribuente.

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Accertamento dell'imposta e delle sanzioni

L'accertamento dell'imposta e delle sanzioni si svilupperà nelle seguenti **2 FASI**:

1. **processo verbale di constatazione** (PVC), emesso dall'AdE o dalla GDF; e
2. **atto di accertamento**, emesso esclusivamente dall'AdE.

Una volta notificato il PVC, il contribuente può:

- ▶ **ADERIRE AL PVC ENTRO 30GG** dalla notifica, con la riduzione delle **sanzioni a 1/6** del minimo edittale. L'AdE notifica entro i successivi 60gg l'atto di definizione. Nella disposizione è specificato che i termini per l'accertamento restano sospesi.
- ▶ **NON ADERIRE AL PVC**. In questo caso, l'AdE dopo il 30° giorno, notificherà al contribuente lo **SCHEMA DEL PROVVEDIMENTO DI ACCERTAMENTO**. Inoltre, nei successivi 60gg, prorogabili di ulteriori 30gg nei casi di maggiore complessità, viene avviato il contraddittorio e il contribuente può:
 1. aderire allo schema del provvedimento, pagando l'imposta con **sanzioni a 1/3**;
 2. proporre istanza di accertamento con adesione;
 3. attendere la notifica del **PROVVEDIMENTO DEFINITIVO** per poterlo impugnare.

**NB. SI APPLICA IL PRINCIPIO DEL
CONTRADDITTORIO DI CUI ALL'ART.
6-BIS DEL NUOVO STATUTO**

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Gli atti di recupero

Gli **ATTI DI RECUPERO** sono quelli attraverso i quali l'Amministrazione Finanziaria recupera:

1. crediti, sia non spettanti che inesistenti, compensati indebitamente, in tutto o in parte;
2. importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti;
3. cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti.

Viene inoltre definito un **UNICO PROCEDIMENTO ACCERTATIVO**, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione, che prevede:

- ❖ possibilità di definire in via agevolata le sanzioni a 1/3;
- ❖ divieto di compensazione per il pagamento entro il termine di presentazione del ricorso;
- ❖ notifica entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Con riferimento all'indebito utilizzo del credito, viene definito un unico periodo di decadenza del potere di notifica dell'atto entro **8 anni dall'utilizzo dello stesso**.



COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

I controlli automatizzati

I controlli automatizzati della dichiarazione dei redditi si dividono in 2 categorie:

1. **CONTROLLO AUTOMATICO** (artt. 36-bis e 54-bis);
2. **CONTROLLO FORMALE** (art. 36-ter).

Se dai suddetti controlli dovessero emergere delle incongruenze, l'AdE notifica al contribuente l'**AVVISO BONARIO**. Lo stesso, nei 30 giorni successivi alla notifica dell'avviso, avrà 3 soluzioni da adottare:

1. pagare le somme con una **SANZIONE RIDOTTA** → 10% in caso di controllo automatico, 20% in caso di controllo formale. Potrà anche procedere al versamento in forma rateale secondo le istruzioni presenti nell'avviso;
2. presentare le proprie osservazioni chiedendo l'annullamento parziale o totale dell'avviso;
3. non procedere al pagamento → l'AF provvederà ad effettuare l'iscrizione a ruolo e a notificare la cartella.

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Adesione ai PVC - Il nuovo art. 5-*quater*, D.Lgs. n. 218/1997



COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Cooperazione internazionale

Viene resa organica la disciplina dell'attività di **COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA** ai fini dello **SCAMBIO DELLE INFORMAZIONI** e dell'applicazione delle norme domestiche relative alle imposte sui redditi:

- ▶ con i Paesi UE, ai sensi della Direttiva UE 2011/16 - **DAC7**;
- ▶ con i Paesi terzi, qualora esistano trattati internazionali di riferimento.

Anche ai fini IVA, vengono aggiunte le attività di **Cooperazione amministrativa**, sia con i Paesi UE che con le giurisdizioni terze, disciplinando:

- ❖ **ATTIVITÀ DI SCAMBIO DI INFORMAZIONI SU RICHIESTA**, con riferimento alle attività di verifica e accertamento;
- ❖ strumenti cd. di **COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA AVANZATA** → maggiore collaborazione tra amministrazioni finanziarie.

In attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, la proposta è volta a minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche → **SEMPLIFICAZIONE**

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Prevenzione contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA

Con riferimento alle **OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE** (principalmente *online*), la disposizione introduce forme di contrasto all'utilizzo abusivo del regime IVA, che consente l'esenzione dal pagamento dell'imposta al momento dell'importazione nell'UE. La disposizione stabilisce che un soggetto non UE, per effettuare operazioni intracomunitarie, debba nominare un **RAPPRESENTANTE FISCALE** che abbia i seguenti **REQUISITI**:

- ❖ non deve avere condanne, anche non definitive, o procedimenti penali pendenti per reati finanziari;
- ❖ non deve aver commesso violazioni gravi e ripetute, delle disposizioni in materia contributiva e tributaria;

Inoltre, i soggetti non UE, che adempiono agli obblighi IVA tramite un rappresentante fiscale con i predetti requisiti, possono effettuare operazioni intracomunitarie **SOLO PREVIO RILASCIO DI IDONEA GARANZIA**. Di conseguenza, il rappresentante fiscale, che trasmette all'AdE una dichiarazione di inizio o di variazione di attività, ha l'obbligo di verificare la veridicità e la completezza dei documenti prodotti dal contribuente.

La violazione dei predetti obblighi dà luogo, in capo al rappresentate fiscale, ad una **SANZIONE AMMINISTRATIVA** da **3.000 a 50.000** euro.

DLGS 13/2024 LE NOVITA'
IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE:
IMPATTO SU IMPRESE, PROFESSIONISTI E SOCIETÀ



Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e concordato preventivo biennale

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 43 il DLgs. 12 febbraio 2024 **n. 13**, recante disposizioni in materia di **accertamento tributario** e di **concordato preventivo biennale** e attuativo della L. **111/2023**.

Il **concordato preventivo biennale**, disciplinato nel titolo II del DLgs., è un **istituto definitorio** dedicato ai contribuenti di minori dimensioni attraverso cui il **legislatore punta alla semplificazione degli adempimenti fiscali e all'emersione spontanea di materia imponibile**, attraverso l'uso delle nuove tecnologie e dei dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, mediante il *concordato preventivo biennale* sarà possibile fissare per un biennio, previo accordo tra singolo contribuente e Agenzia delle Entrate, il reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni rilevante ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.


Il nuovo istituto non ha effetti sulla disciplina IVA.


Possono accedere al concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali si applicano gli ISA e i contribuenti in regime forfetario (L. 190/2014); per tali ultimi soggetti nel 2024 il concordato si applica in via sperimentale.



Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e concordato preventivo biennale

Importanti novità sono previste anche sul versante dell'accertamento vero e proprio, basti pensare:

- 
- alla **reintroduzione dell'adesione ai verbali di constatazione**, che, **per gli atti emessi dal prossimo 30 aprile** consente al contribuente di aderire per intero ai rilievi contenuti nel PVC comunicando ciò all'Agenzia delle Entrate, che notificherà un atto di definizione dell'accertamento parziale *con riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo*;
 - alla **disciplina dell'accertamento con adesione**, che, sempre a decorrere dagli atti emessi dal **prossimo 30 aprile**, viene raccordata con il nuovo contraddittorio preventivo di cui all' art. 6-bis della L. 212/2000, introdotto dal DLgs. 219/2023.



Per gli atti soggetti a **contraddittorio preventivo** lo **schema di provvedimento** che deve essere comunicato al contribuente **conterrà anche l'invito a formulare la domanda di adesione, nei successivi trenta giorni.**

Ove il contribuente non presenti tale istanza, **potrà farlo nei quindici giorni successivi alla ricezione dell'accertamento e, in questo caso, il termine per il ricorso sarà sospeso per trenta giorni.**




Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e concordato preventivo biennale

Per gli *accertamenti automatizzati* (esclusi dal contraddittorio) nulla cambia, sostanzialmente, rispetto alla legislazione vigente.

Con l'introduzione dell'art. 38-bis nel DPR 600/73, compare una disciplina organica degli **avvisi di recupero dei crediti di imposta**, i quali potranno formare oggetto di adesione, anche se le somme andranno pagate senza compensazione e senza dilazione.

Per tutti i tipi di *crediti recuperati* (sia *non spettanti* sia *inesistenti*) sarà possibile la **definizione al terzo** e in caso di mancato pagamento nei 60 giorni ci sarà il ruolo straordinario; invece, il termine per il recupero coinciderà con il 31 dicembre del quinto anno successivo all'uso in compensazione (per i crediti non spettanti), **ottavo anno successivo se si tratta di crediti inesistenti.**



Si conferma la modifica all' art. 31 del DPR 600/73, che, per i redditi **prodotti in forma associata**, radica la **competenza in capo alla Direzione provinciale determinata con riferimento alla sede legale della società anche per i soci**, il che evita alla radice le problematiche in tema di *raccordo dei processi*, considerato che tra società e soci vige il **litisconsorzio necessario**.



Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e concordato preventivo biennale

Domanda: **Cosa MANCA nel DLGS 13/2024?**

Mancano le modifiche su termini di decadenza e società ristrette.

Sembra **manchino tre modifiche importanti**, oggetto di criteri direttivi contenuti nella Legge delega in tema di accertamento:

- la previsione secondo cui, negli accertamenti aventi una “**dimensione pluriennale**” (ad esempio sulle quote di ammortamento e sul riporto delle perdite di impresa), l’Agenzia delle Entrate **deve, necessariamente e a pena di decadenza, accertare il primo anno fiscalmente rilevante** (art. 17 comma 1 lett. h) n. 1 della L. 111/2023);
- la necessità di stabilire che **gli accertamenti sui soci delle società di capitali a ristretta base sociale non possono originare da costi esistenti ma per le più varie ragioni ritenuti indeducibili in capo alla società, non legittimando ciò la presunzione di distribuzione degli utili neri;**
- sempre in tema di presunzione di **distribuzione degli utili extracontabili**, la necessità di far sì che comunque **il reddito del socio abbia natura finanziaria, evitando che sia tassato senza le limitazioni previste per i dividendi** (art. 17 comma 1 lett. h) n. 4 della L. 111/2023);
- l’introduzione di **limiti agli accertamenti presuntivi basati sul valore di mercato dei beni, con riferimento sia alle componenti reddituali positive che negative** (art. 17 comma 1 lett. h) n. 3 della L. 111/2023).



LE NUOVE PROCEDURE DI ACCERTAMENTO QUANDO CONVIENE DEFINIRE?



Prassi applicativa in materia di accertamento acquiescenza ed adesione

- A partire dagli atti emessi dal **30 aprile 2024**, entrano in vigore ***le nuove procedure di accertamento*** che, innovando rispetto alla vigente normativa, **consentono di definire in adesione i verbali di constatazione** e gli ***schemi di atto***, previsti dallo Statuto del contribuente, nell'ambito del Principio del contraddittorio.
- Inoltre, il contribuente, a **fronte dei verbali di constatazione**, potrà **utilizzare anche il ravvedimento operoso** e, con l'entrata in vigore del *nuovo decreto sulle sanzioni* (attualmente all'esame delle competenti commissioni parlamentari), **potrà regolarizzazione mediante ravvedimento anche le violazioni che scaturiscono dagli schemi di atto.**
- ***Come scegliere tra le diverse opzioni?***



CHI è interessato dal procedimento di accertamento riformato ?

Tutti i contribuenti destinatari di un *processo verbale di constatazione*, di uno *schema di atto* o di un *avviso di accertamento* o di *rettifica* ovvero di un **atto di recupero dei crediti indebitamente compensati non dipendente da un precedente accertamento, in materia di imposte sui redditi, IRAP, IVA, imposte sulle successioni e donazioni, registro, ipotecaria, catastale, emesso a decorrere dal 30 aprile 2024.**

Per approfondimento: *vedi Focus in appendice*



**IL DLGS 13/2024 IN MATERIA DI ACCERTAMENTO
E CONCORDATO FISCALE PREVENTIVO
BIENNALE**

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Regole base



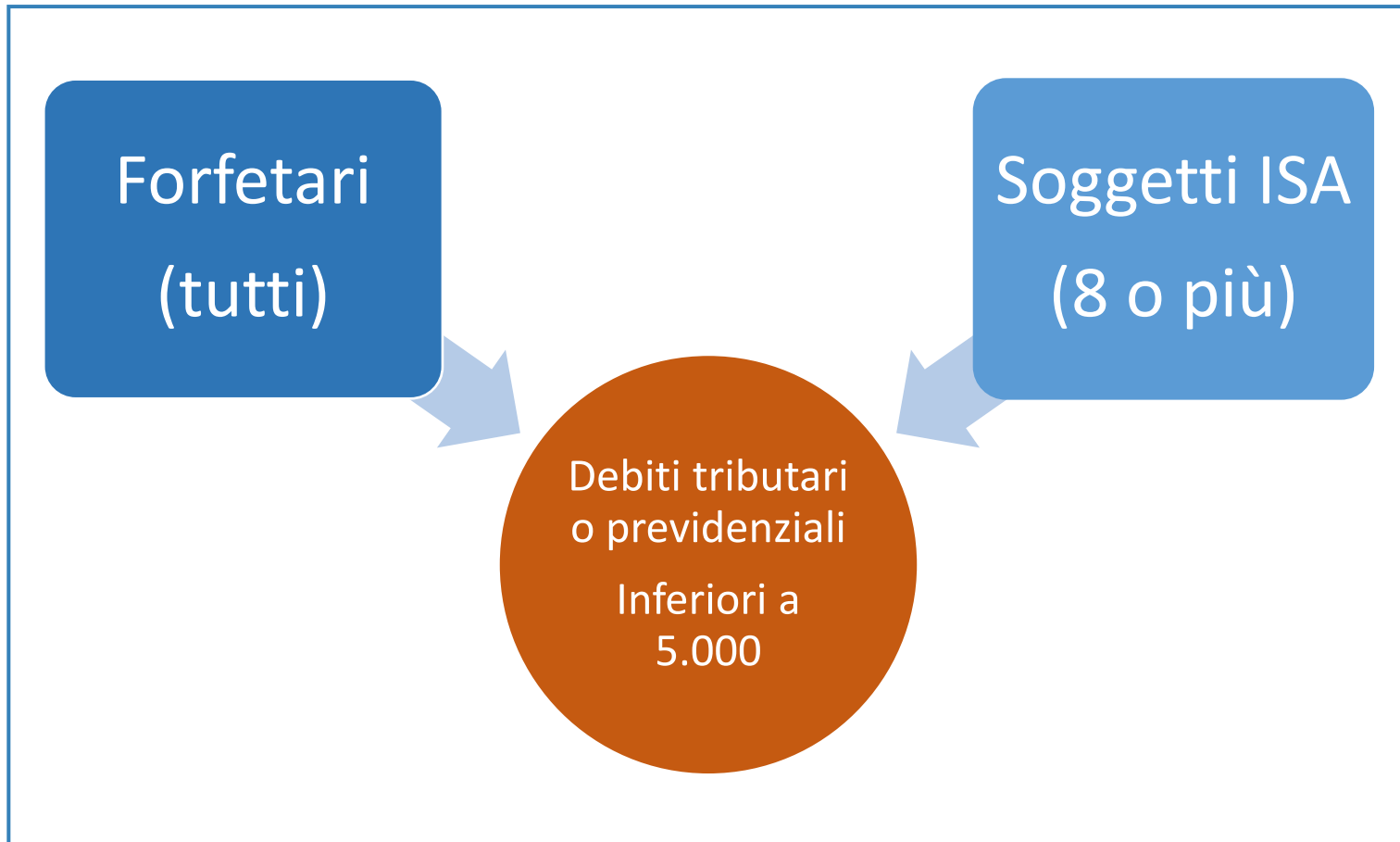
Si parte dal
2024

Forfetari e
soggetti
ISA

Calendario
a tappe
forzate

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Soggetti ammessi e requisiti



IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Cause di esclusione

È escluso l'accesso al concordato in caso di:

1. mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in uno dei 3 periodi d'imposta precedenti al concordato;
2. condanna per uno dei reati in materia tributaria, di false comunicazioni sociali o di riciclaggio commessi negli ultimi 3 periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di patteggiamento.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Effetti e adempimenti

L'accettazione della proposta di concordato **IMPEGNA IL CONTRIBUENTE A DICHIARARE GLI IMPORTI CONCORDATI** nella dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta oggetto dello stesso.

➤ Si precisa che, il concordato, non produce effetti ai fini IVA.

Nei periodi d'imposta oggetto di concordato **i contribuenti mantengono gli adempimenti fiscali ordinari:**

1. obblighi contabili e dichiarativi;
2. comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali (ISA).



➤ L'**ACCONTO** è calcolato in base al reddito concordato.

➤ In **CASI ECCEZIONALI** (da definire con un apposito DM) di **VARIAZIONI PARI O SUPERIORI AL 60%** rispetto al reddito concordato, avviene l'uscita dallo stesso a partire dal periodo di imposta in cui si verifica tale differenza.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)


Redditi oggetto del concordato

Il reddito proposto al contribuente ai fini del concordato, è determinato:

1. al netto di plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive;
2. senza considerare i redditi o le quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone, associazioni professionali e società di capitali.

Le suddette ipotesi comportano una corrispondente variazione del reddito concordato. Nel caso di società semplici e di soggetti ad esse equiparati è ripartito tra i soci o associati secondo le quote di partecipazione.

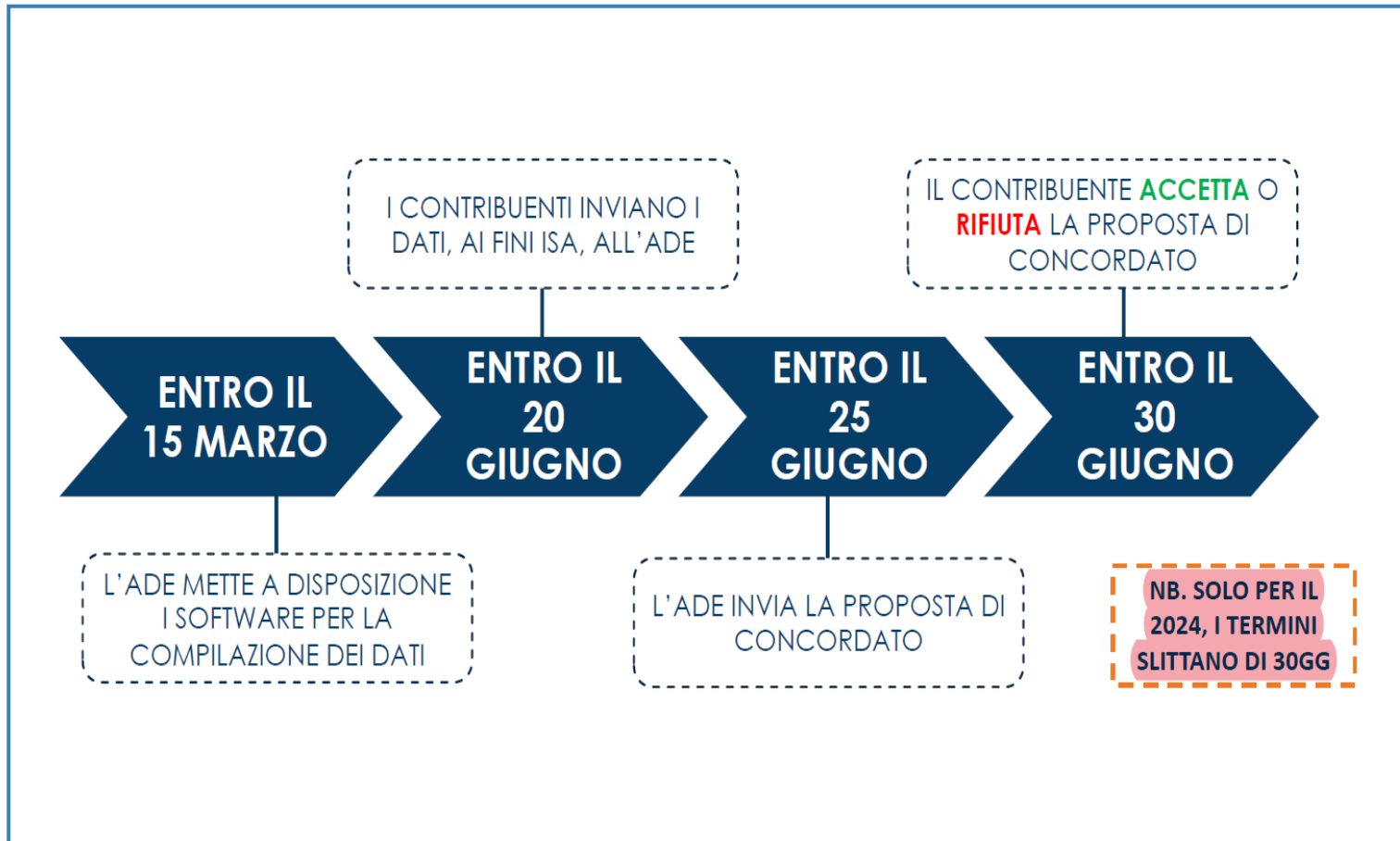
RINNOVO DEL CONCORDATO



Alla fine del biennio l'Ade formula una nuova proposta di concordato → nel secondo anno del primo biennio, il contribuente deve aver ottenuto un punteggio **ISA NON INFERIORE A 8**. In tal caso, può dichiarare maggiori componenti positivi per migliorare il proprio punteggio.

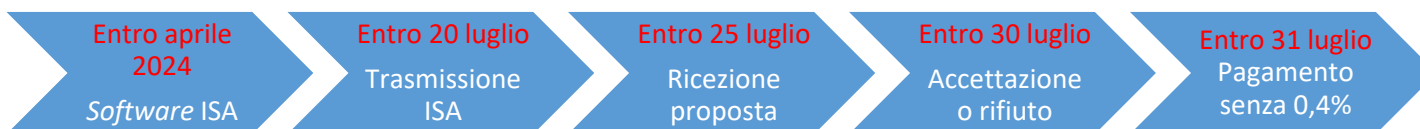
IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Il calendario a regime



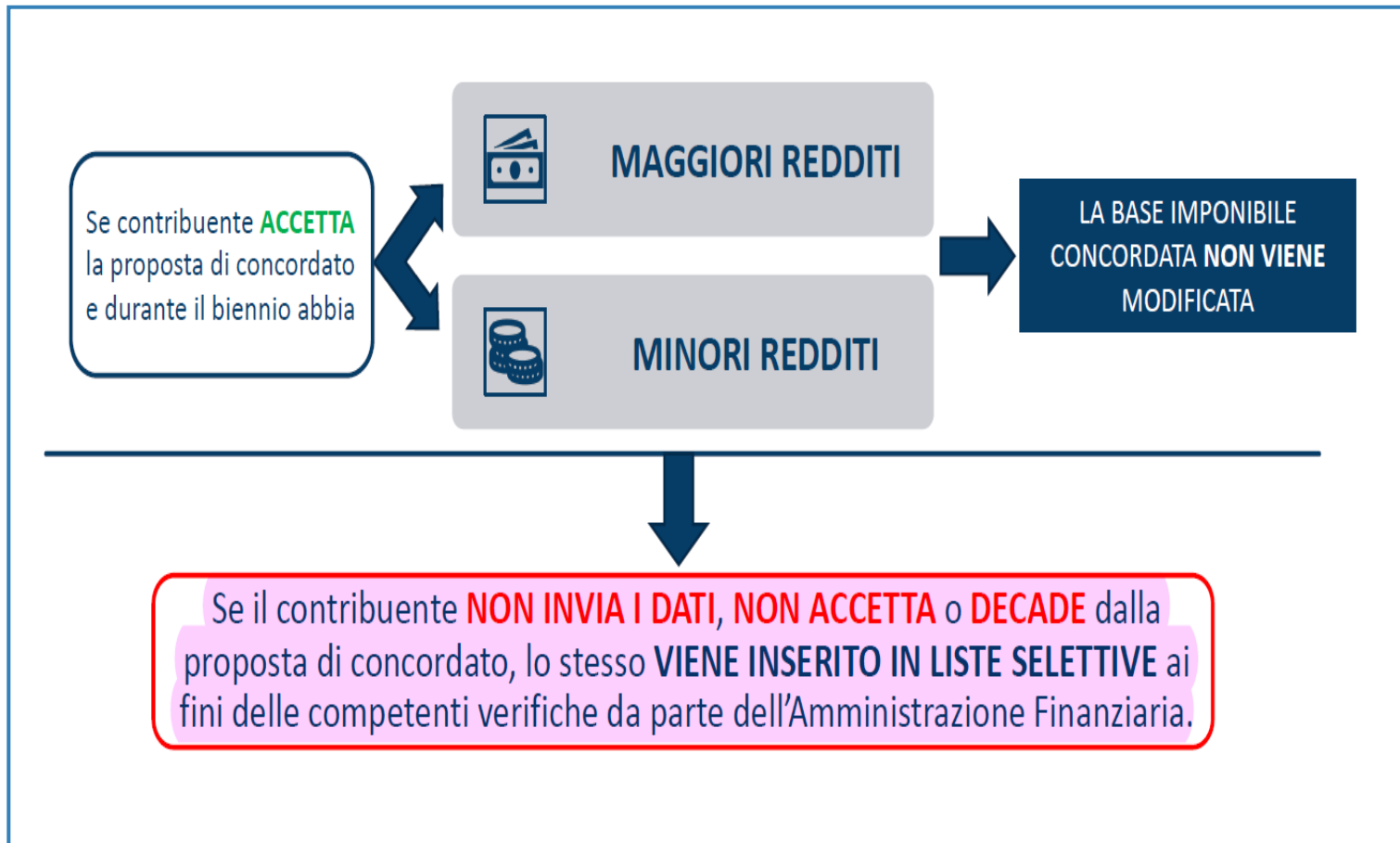
IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Il calendario 2024



IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

La base imponibile e la velata minaccia



IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Cause di decadenza dal CPB

1. a seguito di accertamento, nei periodi di imposta concordati o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, per un **IMPORTO SUPERIORE AL 30% DEI RICAVI DICHIARATI**;
2. a seguito della dichiarazione, anche integrativa, vengono esposti dati non conformi a quelli oggetto del concordato;
3. ricorre una **causa di esclusione** (cfr., slide n. 15);
4. è **omesso il versamento delle imposte relative ai redditi oggetto di concordato** (possibilità di regolarizzare la propria posizione con il ravvedimento).

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

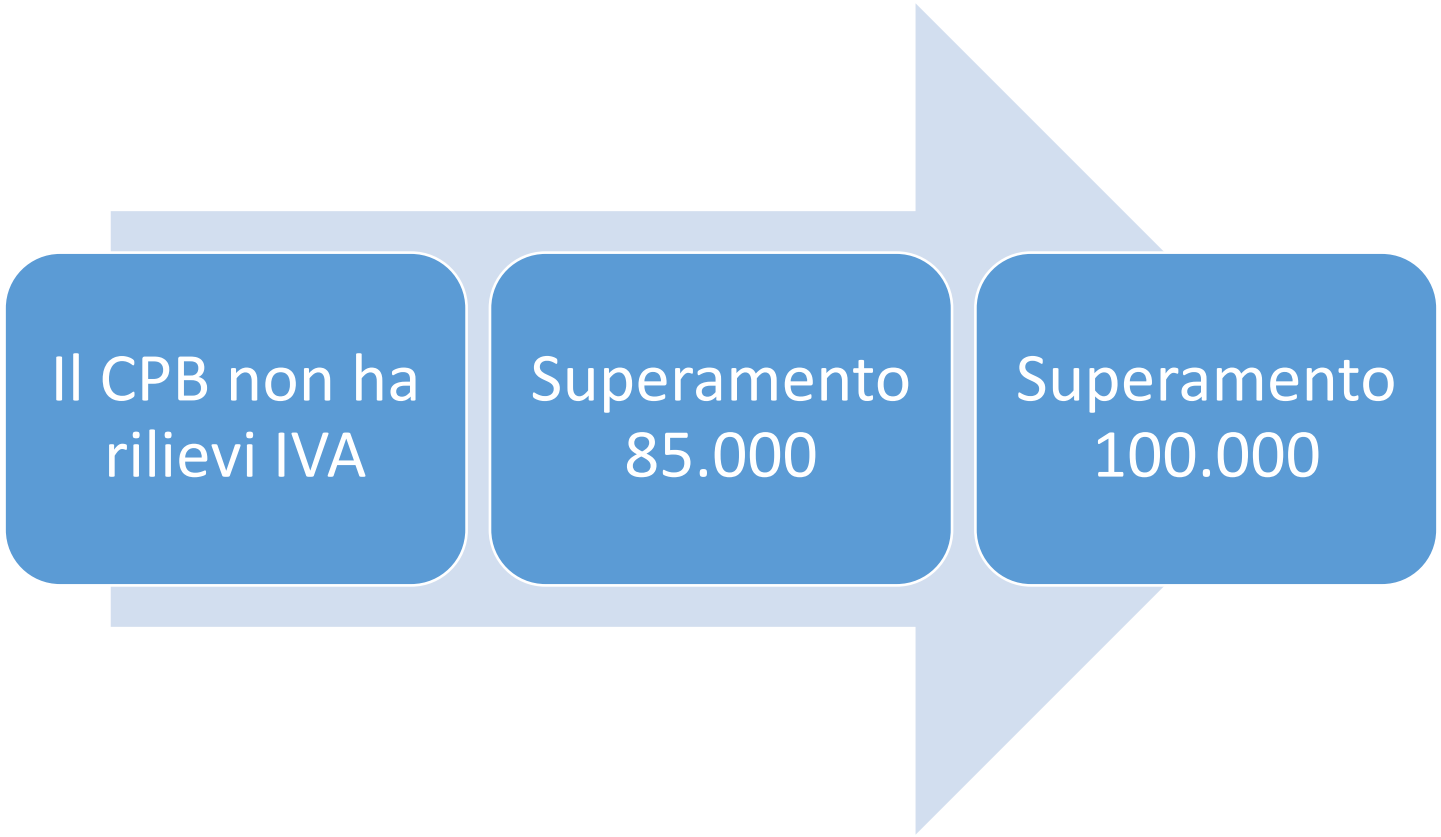
Cause di cessazione del CPB

CESSA IL CONCORDATO NEL CASO IN CUI IL CONTRIBUENTE:

1. modifica l'attività svolta nel corso del concordato rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio, a meno che per dette attività sia stata prevista l'applicazione dello stesso ISA o dei medesimi coefficienti di redditività;
2. cessa l'attività svolta.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (CPB)

Forfetari e concordato: questioni aperte



Il CPB non ha
rilievi IVA

Superamento
85.000

Superamento
100.000

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Analisi del rischio - Definizione

Al fine di **potenziare l'attività di analisi del rischio**, per prevenire e contrastare l'evasione e la frode fiscale, nonché i casi di abuso del diritto, si adottano misure volte a:

- ❖ rafforzare l'**INTEROPERABILITÀ DELLE BANCHE DATI** ed il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale;
 - ❖ armonizzare dette attività con la normativa in materia di **privacy e accesso ai dati**.
- La disposizione detta, inoltre, alcune definizioni finalizzate a perimetrare il processo di analisi del rischio, chiarendo che:
- lo stesso può basarsi anche sull'utilizzo di soluzioni di *machine learning* e IA;
 - i risultati dell'analisi del rischio possono essere utilizzati anche per l'avvio **DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO**;
 - l'AdE e la GdF possono utilizzare e condividere tutte le informazioni presenti nelle banche dati di cui dispongono.

OBIETTIVO → RIDUZIONE DEL TAX GAP

COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Analisi del rischio - La duplice finalità

1
CONTRASTO

Emersione soggetti da controllare con i tradizionali poteri istruttori ai fini IVA e DIRETTE;

2
COMPLIANCE

Rilevare le anomalie da comunicare ai contribuenti ai fini dell'adempimento spontaneo;

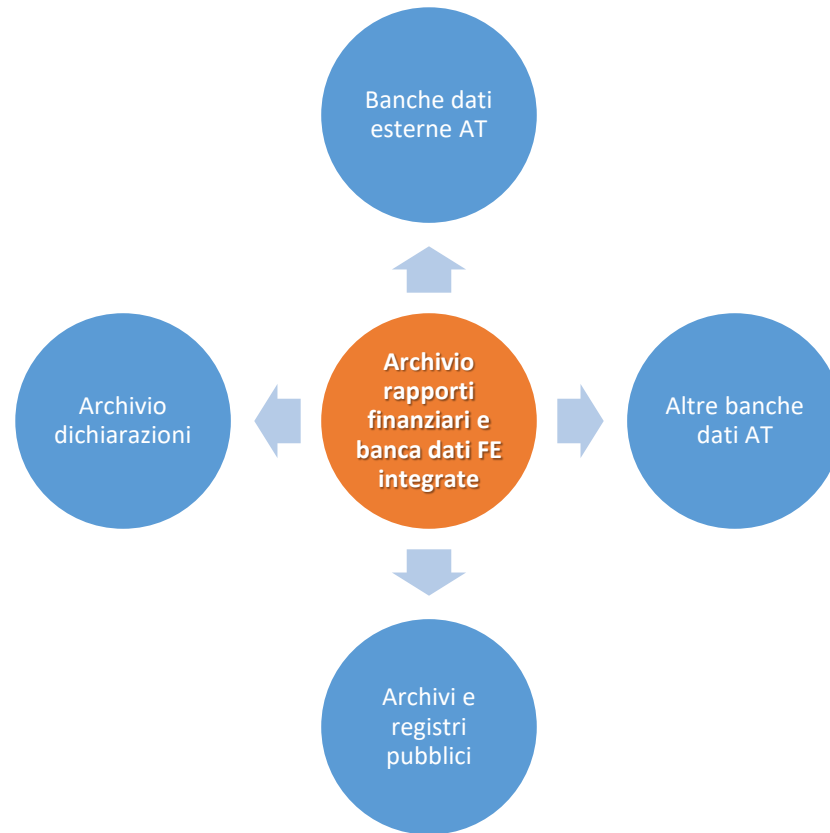
COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Analisi del rischio fiscale: i due attori protagonisti



COME CAMBIA L'ACCERTAMENTO

Analisi del rischio: le banche dati utilizzate



**ULTIMISSIME SUL CONCORDATO PREVENTIVO
(FISCALE) BIENNALE**

ULTIM'ORA

Concordato preventivo Biennale (CPB) al restyling.

Si accede **senza debiti erariali o contributivi pari o superiori a 5.000 euro e senza tenere conto del voto (almeno 8) risultante dalla pagella degli indicatori di affidabilità fiscale (Isa).**

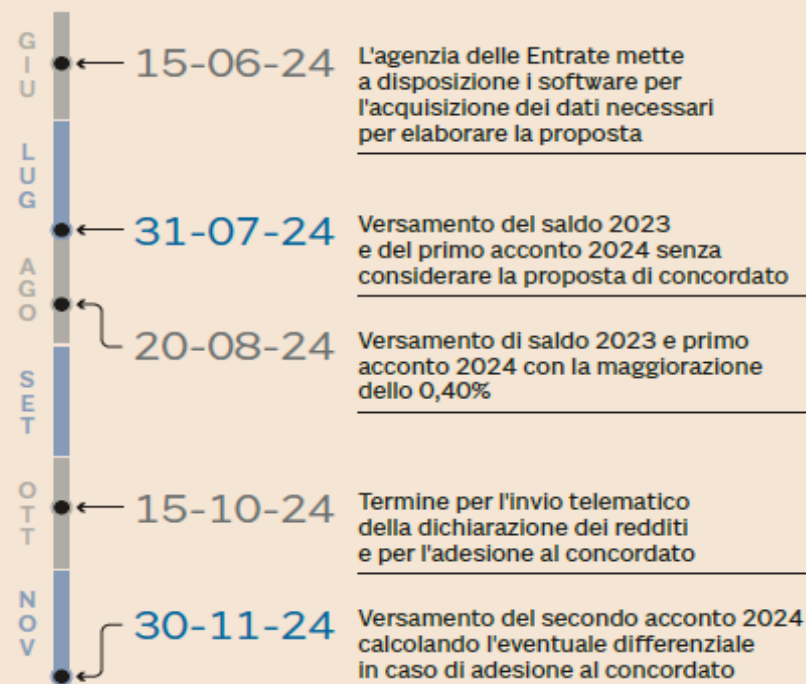
Per il **primo anno, adesione entro il 15 ottobre**, per effetto della modifica dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, **relative al periodo d'imposta 2023.**

Queste le principali novità contenute nel nuovo schema di decreto avente a oggetto i principi e i criteri in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo, in ossequio a quanto disposto dalla legge 111/2023 di riforma del sistema tributario.

Viene rivisto, infatti, l'impianto relativo ai contribuenti cui si rendono applicabili gli ISA, prevedendo che **possono accedere al concordato preventivo biennale (CPB) tutti i contribuenti esercenti l'attività d'impresa, arti e professioni ai quali si rendono applicabili gli indici di affidabilità, di cui al decreto legge numero 50/2017, convertito nella legge 96/2017, a prescindere dalla pagella ottenuta.**

Le date chiave

Il calendario per le partite Iva per l'adesione al concordato preventivo nel 2024



**Concordato, slitta
al 15 giugno l'arrivo
del software di calcolo**

ULTIM'ORA

Concordato preventivo Biennale (CPB) al restyling.

È stato ulteriormente specificato che **l'accesso è pur sempre negato in presenza di debiti tributari o contributivi, definitivamente accertati, pari o superiori a 5.000 euro, compresi interessi e sanzioni, pur non concorrendo al detto limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici, in ossequio alle specifiche disposizioni.**

Dopo l'invio dei dati da parte dei contribuenti, attraverso le apposite reti telematiche, l'Agenzia delle entrate formula la proposta e l'eventuale accettazione impegna il contribuente a dichiarare per un biennio gli importi concordati nelle dichiarazioni riferibili ai periodi d'imposta oggetto di adesione.

I contribuenti, **durante i periodi oggetto del concordato, devono adempiere agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi** (libro giornale, libro inventari, libro cespiti, dichiarazione dei redditi e Irap, modello Isa e quant'altro, naturalmente in relazione alla tipologia di contabilità utilizzata) **ma i maggiori redditi emergenti nel biennio non rileveranno ai fini della determinazione dell'imposizione diretta, dell'Irap e dei contributi previdenziali obbligatori.**

ULTIM'ORA

Concordato preventivo Biennale (CPB) al restyling.

Potranno **aderire**, quindi, i **soggetti a ISA come le imprese individuali, i soggetti Ires ma anche soggetti trasparenti, come le società personali**, con la conseguenza che per queste ultime l'adesione comporta la tassazione in capo ai soci, posto un necessario coordinamento tra l'organo amministrativo del soggetto collettivo e i soci.

Beneficiari **dell'istituto anche i contribuenti forfetari, di cui ai commi da 54 a 89 dell'articolo 1 della legge 190/2014, ma a condizione che non abbiano iniziato la propria attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta e che siano in possesso dei requisiti richiesti.**

Il concordato, inoltre, avrà **oggetto esclusivamente il reddito da gestione caratteristica** poiché il saldo netto tra plusvalenze e sopravvenienze attive e minusvalenze e sopravvenienze passive, nonché i redditi da partecipazione, tenendo conto dei meccanismi prescritti dal vigente impianto normativo, **determineranno una variazione in aumento del reddito concordato.**

ULTIM'ORA

Concordato preventivo Biennale (CPB) al restyling.

È previsto, inoltre, che **il contribuente possa aderire entro il termine del 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione** (termine ordinario previsto per il versamento del saldo delle imposte da dichiarazione), **ai sensi del comma 1 dell'articolo 17 del dpr 435/2001**, mentre per il primo anno di applicazione il contribuente potrà aderire alla proposta entro il termine per la presentazione annuale della dichiarazione dei redditi, **ordinariamente fissato al 30 settembre, ma fissato al 15 ottobre per il periodo d'imposta 2023** (articolo 38 dell'attuale schema).

ATTENZIONE

Si confermano le cause di cessazione e di decadenza con la conseguenza che il concordato cessa i propri effetti se il contribuente modifica l'attività esercitata nel corso del biennio concordatario o se cessa la propria attività mentre si decade dall'accordo in seguito all'accertamento di attività non dichiarate o inesistenza o indeducibilità di passività dichiarate, di modifica o integrazione della dichiarazione o dei dati e delle informazioni fornite dal contribuente, che determinano una quantificazione diversa, di perdita dei requisiti richiesti e di omesso versamento delle somme dovute.

PILLOLE DEL CPB

Le novità

| | |
|-----------------------|--|
| Destinatari | Contribuenti esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo cui si rendono applicabili gli ISA |
| Forfetari | Possibile applicazione in via sperimentale ma per una sola annualità e se hanno iniziato l'attività da tempo |
| Proposta | L'Agenzia delle entrate elabora la proposta dopo l'invio dei dati a cura del contribuente con utilizzo delle reti telematiche |
| Cause ostative | I contribuenti non possono accedere in presenza di debiti tributari pari o superiori a euro 5.000, per mancata presentazione della dichiarazione in almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti e aver subito una condanna per i reati previsti dal dlgs 74/2000 (penale tributario), art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali) e articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 c.p. (riciclaggio, impiego di denaro di provenienza illecita e autoriciclaggio) |
| Adempimenti | I contribuenti devono, comunque, ottemperare agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi |
| Rinnovo | Al decorso del biennio, l'Agenzia delle entrate formula una nuova proposta biennale relativa al biennio successivo |
| Acconti | Gli acconti delle imposte (dirette e Irap) devono essere determinati sulla base dei redditi concordati |
| Iva | Il concordato non produce effetti per questo tributo |
| Cessazione | L'efficacia cessa in caso di modifica dell'attività nel corso del biennio concordato e nel caso di cessazione dell'attività |
| Decadenza | Il concordato decade a seguito di accertamento per esistenza di attività o passività non dichiarate, per modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, per dati indicati in dichiarazione non corrispondenti a quelli comunicati, vengono meno i requisiti richiesti o emerge presenza di debiti o si omette il versamento delle somme dovute |

LE NOVITA' IN MATERIA DI ACCERTAMENTO DEL DLGS 13/2024



Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e CPB

DLgs. 12.2.2024 n. 13 è entrato in vigore il 22.2.2024 (giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale ai sensi del relativo art. 41 co. 1).

Per effetto dell'art. 41 co. 2 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, le novità apportate dall'art. 1 dello stesso Decreto, **operano a partire dagli atti emessi dal 30.4.2024**

(si tratta principalmente delle modifiche in tema di accertamento con adesione).

Invece, le disposizioni in materia di concordato preventivo biennale **si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023** (cioè

modello UNICO2024).

Il Decreto sin da subito ha destato da parte della Dottrina dubbi in materia applicativa che sono stati parzialmente risolti con il successivo **DLGS Decreto Legge 29 marzo 2024 n. 39**, contenente misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonchè relative all'amministrazione finanziaria.



Le novità del DLGS 13/2024 in materia di accertamento e CPB

Si riepilogano in forma tabellare le principali novità apportate DLgs. 12.2.2024 n. 13, indicando per ciascuna la decorrenza

| Norma | Novità | Decorrenza |
|------------------------------------|---|---|
| DLgs. 218/97 | Accertamento con adesione | Atti emessi dal 30.4.2024 |
| Art. 5- <i>quater</i> DLgs. 218/97 | Adesione ai PVC | Atti emessi dal 30.4.2024 |
| Art. 31 del DPR 600/73 | Competenza degli uffici - Redditi prodotti in forma associata | Atti emessi dal 30.4.2024 |
| Art. 38- <i>bis</i> del DPR 600/73 | Avvisi di recupero dei crediti di imposta | Atti emessi dal 30.4.2024 |
| Titolo II del DLgs. 13/2024 | Concordato preventivo biennale | A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 |
| Art. 4 del DLgs. 13/2024 | Rappresentante fiscale - Garanzie | 22.2.2024 (occorre attendere i decreti attuativi) |
| Art. 5 del DLgs. 13/2024 | Imposta sulle assicurazioni | Decorrenza specifica (art. 5 co. 2 del DLgs. 13/2024) |



Le novità del DLGS 29 marzo 2024 n. 39 senza effetti retroattivi

Nello specifico, il Decreto prevede che le disposizioni dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, **non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito emesso prima della stessa data.**

A tali atti si applica la disciplina vigente prima del 30 aprile 2024.

Il Decreto prevede che qualora l'Amministrazione finanziaria abbia, prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione, **comunicato al contribuente lo schema d'atto previsto dall'articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del Contribuente, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, ultimo periodo, del medesimo articolo.**

Inoltre, si prevede che all'articolo 10 del D. Lgs. n. 471 del 1997, dopo il comma 1-bis è aggiunto il 1-ter per cui la sanzione prevista al comma 1 si applica agli operatori che violano gli obblighi di trasmissione previsti dall'articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, per il credito d'imposta su commissioni pagamenti elettronici.

La sanzione di cui al periodo precedente è applicata per ogni omesso, tardivo o errato invio dei dati.



Riapertura termini del c.d. *Ravvedimento speciale* nel DLGS 26 marzo 2024 n. 39

I soggetti che, entro il termine del **30 settembre 2023**, non abbiano già perfezionato la procedura di regolarizzazione delle violazioni, **riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti**, possono comunque procedere alla regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, **se entro il 31 maggio 2024 versano le somme dovute in un'unica soluzione e rimuovono le irregolarità od omissioni.**

In alternativa al pagamento in un'unica soluzione, i soggetti di cui al primo periodo possono versare, **entro il 31 maggio 2024**, un importo pari a **cinque delle otto rate previste e le tre rate residue**, sulle quali sono applicati gli interessi nella **misura del 2 per cento annuo a decorrere dal 1° giugno 2024.**

In tal caso, la *regolarizzazione* si *perfeziona* **con il versamento delle somme dovute entro il 31 maggio 2024 e la rimozione delle irregolarità od omissioni entro la medesima data.**

Il **mancato pagamento**, in tutto o in parte, di una delle rate successive a quella in scadenza il **31 maggio 2024**, entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta **la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione**, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 1° giugno 2024.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Riforma fiscale, come cambia il contenzioso tributario

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del **16.11.2023**, ha approvato, in esame preliminare, due Decreti legislativi di attuazione della Delega al Governo per la riforma fiscale Legge n. 111/2023 (ora confluito nel DLGS 220/2023).

In particolare, i provvedimenti riguardano appunto:

- Disposizioni in materia di ***contenzioso tributario***, ai sensi dell'art. 19, Legge 9.8.2023, n. 111;
- Disposizioni in materia di *adempimento collaborativo* ai sensi dell'art. 17, Legge 9.8.2023, n. 111.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Riforma fiscale, come cambia il contenzioso tributario

Nell'ambito della *riforma fiscale*, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in *esame preliminare*, un decreto legislativo contenente disposizioni in materia di **contenzioso tributario**, il provvedimento è, poi, stato convertito nel **DLGS. n.ro 220 del 30 dicembre 2023**.

Le nuove disposizioni apportano una serie di modifiche al precedente **D.Lgs. 31.12.1992, n. 546**, con la finalità di **efficientare il processo, ampliare e potenziare l'informatizzazione della Giustizia tributaria**, anche mediante la semplificazione della normativa processuale e **l'obbligo di utilizzo di modelli predefiniti per la relazione degli atti processuali e dei provvedimenti giurisdizionali**. (Rafforzandosi il rischio di *Giustizia predittiva*!).

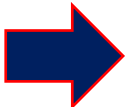
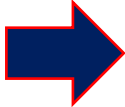
Si prevede inoltre il **rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo** e la **previsione della pubblicazione e della successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali entro termini ristretti**.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega


Le nuove disposizioni apportano una serie di modifiche al precedente **D.Lgs. 31.12.1992, n. 546**, al fine di ***ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria***, mediante la ***semplificazione della normativa processuale*** e ***l'obbligo di utilizzo di modelli predefiniti*** per la relazione degli atti processuali e dei provvedimenti giurisdizionali e, in particolare, attua:

- 
- il coordinamento tra gli istituti a ***finalità deflativa*** operanti nella ***fase antecedente la costituzione in giudizio***;
 - l'ampliamento e il potenziamento dell'***informatizzazione*** della giustizia tributaria tramite la ***semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del Processo tributario***;
 - l'***obbligo*** dell'utilizzo di ***modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali***, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali, la ***disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche***;
- 

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Le nuove disposizioni apportano una serie di modifiche al precedente **D.Lgs. 31.12.1992, n. 546**, al fine di *ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria*, mediante la *semplificazione della normativa processuale* e *l'obbligo di utilizzo di modelli predefiniti* per la relazione degli atti processuali e dei provvedimenti giurisdizionali e, in particolare, attua:

- 
- la previsione che **la discussione da remoto** possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel Processo, con **istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza**;
 - il rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo (!);
 - la previsione della **pubblicazione e della successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali entro termini ristretti**;
 - l'**accelerazione** dello svolgimento della **fase cautelare** anche nei gradi di giudizio successivi al primo;
 - le previsioni sull'**impugnabilità dell'ordinanza** che **accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Processo tributario telematico nuove modalità di accesso con SPID, CIE o CNS dal 19.12.2023

A seguito di Avviso del Dipartimento delle Finanze del MEF 14.12.2023 scorso, dal 19.12.2023, **per accedere ai servizi online del Processo Tributario Telematico (PTT) sarà necessario utilizzare SPID, CIE o CNS.**

Al fine di assicurare la massima accessibilità possibile agli strumenti propri del Processo tributario telematico e per garantire l'esercizio del diritto di difesa, sia i nuovi utenti sia quelli già registrati, **qualora non dispongano di un'identità digitale**, potranno **continuare a utilizzare le credenziali di accesso** (*user id* e *password*) **inviando una dichiarazione firmata digitalmente che attesti tale indisponibilità.**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Processo tributario: più agevole partecipare alle udienze da remoto Nuove funzionalità per contribuenti e parti in causa

Lo schema di Decreto Delegato sul contenzioso tributario (ora DLGS 220/2023) reca un'importante modifica in relazione alla modalità di trattazione dell'udienza.

Coerentemente con le previsioni della Legge Delega per la riforma fiscale, viene introdotta **la possibilità di richiedere l'udienza a distanza anche per una sola delle parti costituite in giudizio.**

Ciò consentirà ai difensori una **più agevole modalità per la partecipazione alle udienze**, garantendo allo stesso modo **di esercitare pienamente il diritto di difesa.**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

L'introduzione dell'udienza a distanza nel contenzioso tributario

L'**udienza a distanza** è stata introdotta nel processo tributario con l'**art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018** che, anticipando di qualche mese l'introduzione in via obbligatoria del *processo tributario telematico* dall'1.7.2019, nell'ambito della **digitalizzazione della giustizia tributaria**, rendeva già possibile alle parti **presenziare alla pubblica udienza tramite collegamento da remoto mediante apposita richiesta riportata nel ricorso o nel primo atto difensivo**.

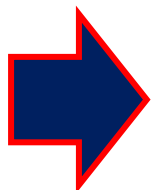
La disposizione rimase in effetti **inattuata per circa 2 anni** in quanto, ai fini della concreta operatività della stessa, era necessario attendere l'emanazione degli appositi provvedimenti da parte del Direttore Generale delle Finanze con i quali sarebbero state individuate le **regole tecnico-operative per consentire tale modalità di partecipazione all'udienza**.

Le modifiche introdotte con la *Riforma del processo tributario*

Con l'art. 4, comma 5, Legge n. 130/2022 (c.d. *Legge di riforma del processo tributario*) si è intervenuto nuovamente in materia.

Così per i giudizi instaurati in primo e secondo grado a partire dall'**1.9.2023** la nuova normativa:

- da un lato ha **ampliato i termini** a disposizione delle parti per **richiedere la trattazione dell'udienza a distanza**, considerato che l'opzione può essere richiesta **entro 20 giorni liberi prima della trattazione della controversia**;
- dall'altro ha imposto che **questa modalità debba (doveva) essere osservata solo qualora sia richiesta da entrambe le parti**, mentre in caso contrario la trattazione si svolge secondo le modalità tradizionali.

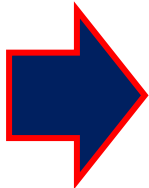


IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Le modifiche introdotte con la riforma del processo tributario

Con la *riforma*, il *collegamento da remoto* è diventato la *modalità standard per la trattazione delle udienze tenute avanti le Corti di Giustizia tributaria di primo grado* in *composizione monocratica* (per controversie di valore fino a 5.000 euro, con riferimento ai ricorsi notificati dall'1.7.2023) e per le *udienze cautelari*, beninteso fatta salva la possibilità per le parti di richiedere l'udienza in presenza per comprovate ragioni.



L'effettiva applicazione della disciplina richiamata (già in vigore), è messa in discussione dalla Legge Delega di riforma fiscale che, invece, prevede che *la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti*, riconoscendo all'altra la possibilità di partecipare in presenza all'udienza (quindi in modalità c.d. *mista*).

L'udienza a distanza nel Decreto Delegato:

nuovo impulso alla modalità da remoto?

Le previsioni del Decreto Delegato, in coerenza con quanto previsto dalle indicazioni della Legge Delega di riforma fiscale, hanno nuovamente rinnovato la discussione da remoto, la cui disciplina sarà inserita nell'**art. 34-ter, D.Lgs. n. 546/1992**.

Sulla base delle modifiche apportate al corpo normativo del Processo tributario, per effetto del Decreto Delegato:

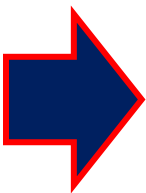
- viene **consentito**, alla parte che lo ha richiesto, di **partecipare all'udienza da remoto, anche qualora la trattazione della controversia avvenga in presenza** (non essendo più necessario che la discussione a distanza venga richiesta da entrambe le parti);

L'udienza a distanza nel Decreto Delegato: nuovo impulso alla modalità da remoto?

Le previsioni del Decreto Delegato, in coerenza con quanto previsto dalle indicazioni della legge Delega di riforma fiscale, hanno nuovamente ***rinnovato la discussione da remoto***, la cui disciplina sarà inserita nell'art. 34-ter, D.Lgs. n. 546/1992.

Sulla base delle modifiche apportate al corpo normativo del processo tributario, per effetto del Decreto Delegato:

- viene **ridotto da 20 a 10 giorni liberi prima della discussione il limite entro il quale richiedere l'udienza da remoto con apposita istanza** (che andrà notificata alla controparte e depositata in giudizio, unitamente alla prova della notifica, equiparando così il termine a quello previsto per la richiesta di pubblica udienza in presenza);
- viene **esplicitamente previsto che la segreteria comunichi, almeno 3 giorni prima dell'udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento.**




IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

L'udienza a distanza nel Decreto Delegato: nuovo impulso alla modalità da remoto?

Tutto ciò con la notazione della *apparente espunzione* dal testo della norma, rispetto all'abrogando art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018, della previsione secondo la quale **la trattazione da remoto risulta la modalità convenzionale per le udienze presiedute da un Giudice monocratico e per le udienze cautelari** (pur non essendo presenti indicazioni sul punto nella *Relazione illustrativa*).

Con il nuovo art. 79, comma 2-ter, D.Lgs. n. 546/1992, si dispone che con apposito Decreto **verranno stabilite le regole tecnico-operative per lo svolgimento da remoto di udienze e Camere di Consiglio**, prevedendo pertanto un aggiornamento del D.M. n. RR 46 dell'11.11.2020, che individua *regole tecnico-operative* in vigore per lo svolgimento e la partecipazione alle udienze a distanza.




Si ritiene in Dottrina che **le modifiche apportate siano quindi da salutare con favore, in quanto consentiranno, senza che sia necessario l'assenso dell'Amministrazione finanziaria, quale sia la modalità di celebrazione udienza preferibile, garantendo in ogni caso di esercitare pienamente il diritto di difesa.**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Il nuovo *onere della prova rafforzato* e sua applicazione *giurisprudenziale*



Il Legislatore, in occasione della **Riforma del Processo tributario** con la citata Legge n. 130/2022, ha ritenuto di dover, una volta per tutte, codificare il regime dell'onere della prova, introducendo all'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, il comma 5-bis, che così recita: «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnato*».

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Il nuovo onere della prova rafforzato e sua applicazione giurisprudenziale

Con tale previsione, che si badi bene ***è solo apparentemente innovativa***, il Legislatore non si è limitato a inserire all'interno del processo tributario (D.Lgs. n. 546/1992) la regola già espressa dall'art. 2697, c.c., sul ***riparto dell'onere della prova***, ma ha previsto che **l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e che il Giudice - il quale deve fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio - deve procedere all'annullamento dell'atto impositivo** se:


- ***manca la prova della sua fondatezza***; o
- la ***prova della sua fondatezza risulta contraddittoria***, o, comunque, ***insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.***

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Il nuovo onere della prova rafforzato e sua applicazione giurisprudenziale

Ciononostante, la Corte di Cassazione (nelle *more intertemporali*) **non ha recepito il carattere innovativo del nuovo comma 5-bis**, ritenendo che si trattasse della **mera enunciazione di un principio già immanente nel nostro ordinamento** (art. 2697, c.c., appunto) giustificata dalla necessità, in sede di riforma del processo tributario, di evidenziare la **nuova centralità dell'istruttoria dibattimentale**, anche in relazione alla nuova possibilità di ammissione della prova testimoniale scritta, finora vietata nel rito tributario.




Così, con l'**Ordinanza 27.10.2022, n. 31878, la Corte di Cassazione**, nel pronunciarsi per la prima volta sulla portata del nuovo comma 5-bis, ha affermato che la nuova formulazione legislativa **non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.**

Contemporaneamente le Corti di merito hanno, invece, assunto una **posizione diametralmente opposta** applicando le *nuove regole sull'onere della prova* a fattispecie in cui, da sempre, il Fisco accolla, invece, l'**onere probatorio sul contribuente**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE


Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Il nuovo onere della prova rafforzato e sua applicazione giurisprudenziale



La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Lecce con la sentenza 25.5.2023, n. 850, ha (invece) disposto la **nullità di un avviso di accertamento motivato mediante la riproposizione del processo verbale di constatazione**, così motivando: **mentre il processo verbale di constatazione è un atto strumentale, con funzione puramente istruttoria, all'interno del procedimento di accertamento fiscale, l'avviso di accertamento è un atto amministrativo finale, con rilevanza esterna e, in quanto tale, deve soddisfare precisi requisiti di forma e sostanza.**

A ciò consegue per il Giudice l'obbligo di procedere all'annullamento dell'atto impugnato laddove la suddetta prova (posta a carico dell'Ente impositore) **manchi, sia contraddittoria o sia insufficiente.**



In base a tali considerazioni, la Corte, ha quindi **annullato l'atto impositivo** poiché la circostanza di aver motivato la pretesa erariale esclusivamente mediante rinvio ai rilievi contenuti nel PVC, senza fornire questi ultimi di un concreto supporto istruttorio, ha evidentemente determinato, oltre a un vizio di motivazione, **una carenza probatoria, che ha obbligato il Giudice a disporre l'annullamento dell'avviso di accertamento.**


Il nuovo onere della prova rafforzato e sua applicazione giurisprudenziale

«**Per effetto di tale divergenza di funzione**», osserva la Corte salentina, «**il regime probatorio che deve caratterizzare l'atto impositivo ha connotati propri, decisamente più rigidi di quelli che, invece, caratterizzano l'atto endoprocedimentale ... e tali connotati derivano proprio dal nuovo comma 5-bis dell' art. 7 del D.Lgs. 546/92 che impone all'Amministrazione finanziaria di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, riportando la disciplina dell'onere della prova per il Processo tributario a una dimensione tipicamente processuale, astraendola perciò dal contenuto dell'art. 2697 cod. civ., ormai assorbito nella nuova disciplina e non più applicabile a decorrere dal 16 settembre 2022**» (ovvero dalla di entrata in vigore del novellato comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992).


IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega


Prova della testimonianza adattata al processo tributario digitale



Con la riforma del Processo tributario (L.130/2022), come noto, è stata introdotta, a **discrezione processuale del Giudice**, *la facoltà a favore delle parti*, quindi: con indicazione, in *sede di impugnativa* (parte privata) o *memoria di costituzione* (parte pubblica) di ricorrere alla c.d. **prova testimoniale scritta**.



Secondo la previsione contenuta nello schema di Decreto in materia di contenzioso tributario approvato dal Consiglio dei Ministri in attuazione della Delega fiscale (ora recepito nel DLGS 220/2023 all'art. 7 comma 4), **il documento recante la prova testimoniale (scritta) potrà essere sottoscritto con firma digitale, qualora il testimone ne sia dotato.**



La disposizione, finalizzata a **potenziare l'informatizzazione della Giustizia tributaria**, consente al testimone munito di firma digitale di rendere la testimonianza su un modulo digitale sottoscritto digitalmente, senza doversi recare presso un Segretario comunale od un Cancelliere di un ufficio giudiziario per conseguire quella certificazione dell'autenticità della sottoscrizione che è già assicurata dalla firma digitale secondo le previsioni del CAD.

La semplificazione, però, **non vale per quei soggetti sprovvisti di firma digitale** (che è facile ritenere siano la maggioranza).

Giuramento e testimonianza fuori dal Processo tributario

Come noto, l'assetto normativo originario del **D.Lgs. n. 546/1992**, escludeva l'utilizzo quale ***istituto processuale del giuramento*** e della ***testimonianza***.

L'esclusione del ***giuramento*** trovava il suo fondamento nel ***carattere indisponibile dei diritti controversi***.

L'esclusione della ***prova testimoniale***, invece, trovava la sua ragion d'essere nel ***carattere essenzialmente documentale del processo tributario***.


Questa esclusione era stata, in più occasioni, sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale che aveva sempre ritenuto il **divieto di prova testimoniale non lesivo del diritto alla difesa e del principio di parità delle parti** (*ex multis* Corte Costituzionale sentenza n. 18/2000).

Secondo la Corte, infatti, il processo tributario presenta una ***spiccata specificità*** derivante dalla natura della pretesa fatta valere dall'Ente impositore, nonché dalla ***prevalente forma scritta del rito; peculiarità che dunque giustificherebbe un trattamento differenziato rispetto a quello previsto negli altri processi***.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Giuramento e testimonianza fuori dal Processo tributario



Secondo la Giurisprudenza di legittimità (*ex multis* Cassazione, Sez. VI, sentenza n. 29757/2018) ***l'esclusione della prova testimoniale non comportava l'inutilizzabilità delle dichiarazioni dei terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di Finanza o dell'Amministrazione finanziaria, anche se non rese in contraddittorio con il contribuente.***

Come, ad esempio, nel caso di verbali nei quali la Guardia di Finanza, in esito a una verifica fiscale, riportava ***sommario informazioni acquisite oralmente.***

Tali informazioni, rispetto alle quali non si è svolto un contraddittorio, venivano (e vengono tutt'oggi) trasfuse in un documento scritto che viene acquisito nel Processo tributario e che **il Giudice tributario può valutare come elemento di prova indiziaria.**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Cosa cambia con la riforma della giustizia tributaria per gli istituti di giuramento e testimonianza?

Con l'introduzione dell'art. 4, co. 1, lett. c), Legge n. 130/2022, **tutto cambia (!?)**; infatti nel confermare l'***inammissibilità del giuramento***, la norma consente **l'assunzione della testimonianza, in sede processuale, quando la Corte di Giustizia tributaria lo ritenga necessario ai fini della decisione anche in mancanza di accordo tra le parti.**

La ***prova testimoniale*** deve essere assunta nelle forme della ***testimonianza scritta***, a sensi art. 257-*bis*, c.p.c., ove si prevede che il Giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, possa disporre di assumere la deposizione, ***chiedendo al testimone di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.***

Il Giudice dispone che la parte che ha richiesto l'***assunzione***, predisponga il modello di **testimonianza** (a sensi art. 103-*bis*, disp. att. c.p.c.) e lo faccia notificare al testimone.

Costui **rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione, spedendo poi le risposte in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del Giudice.**

(In barba al Processo Telematico?).

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Cosa cambia con la riforma della giustizia tributaria per gli istituti di giuramento e testimonianza?

Attenzione però, il citato articolo, peraltro, **consente al Giudice, una volta esaminate le risposte o le dichiarazioni, di disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al Giudice Delegato.**

Quando la *deposizione testimoniale scritta* sollevi dubbi od appaia incompleta o contraddittoria, la Corte a sensi art. 257 CPC ... *può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti ad un giudice delegato.*

Anche l'Ufficio può chiedere l'ammissione della prova ***ma solo per sostenere probatoriamente fatti addotti di contro a quelli addotti dal contribuente nella propria impugnativa fiscale.***

ATTENZIONE!

Nei casi, invece, in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a ***querela di falso*** la prova è ammessa soltanto su circostanze oggettive diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

**Fra speranze e auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!**

La giurisprudenza costituzionale ha ripetutamente affermato il Principio secondo cui **il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria può essere discrezionalmente esercitato da quest'ultima, ma ciò non esclude che il Legislatore, in particolari casi, possa imporne l'obbligatorietà.**

Seguendo tale indicazione la Bozza di Decreto legislativo, approvato dal Consiglio dei Ministri il 23.10.2023, sulle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, dà svolgimento all'anzidetto principio, distinguendo tra **autotutela obbligatoria**, cui è dedicato il nuovo art. 10-*quater* dello Statuto, e **autotutela facoltativa**, disciplinata nel successivo art. 10-*quinqies*, con la chiara preoccupazione del Legislatore Delegato di **non ampliare indebitamente il perimetro dell'autotutela obbligatoria a fattispecie di non evidente illegittimità.**

**Fra speranze e auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!**

La stessa Corte Costituzionale con la **sentenza n. 181/2017** ebbe a sancire che *«la previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima [...] una disciplina generale che escluda il dovere [...] delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela»*.

L'esercizio del **potere di annullamento d'Ufficio** ha quindi, nella prospettiva del Giudice delle leggi, **natura discrezionale**; ciò non impedisce al Legislatore, se opportuno, di configurarla come **obbligatoria** ove **l'illegittimità degli atti impositivi appaia manifestamente evidente**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega

**Fra speranze ed auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!**

Lo stesso Ministero delle Finanze afferma nella circolare n. 198/1998 che *«se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato [...], è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori [...], essendo previsto che in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato»*.

La Legge Delega al Governo alla riforma fiscale (Legge n. 111/2023) all'art. 4 cerca quindi di far emergere le peculiarità dell'istituto, individuando tra i principi e criteri direttivi il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela *«estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di fatto e di diritto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose»*.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega



Fra speranze ed auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!

L'interpretazione normativa dell'istituto contenuta nella bozza varata in sede di attuazione della Delega, l'elencazione è **tassativa**, e si limita (-erebbe) a individuare **4 fattispecie**: *“l'errore di persona”, “l'errore di calcolo”, “l'errore sull'individuazione del tributo”, “l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria”*.

MA come osservato in Dottrina restano (-erebbero) **escluse** da tale nomenclatura *l'“errore sul presupposto dell'imposta”, la “doppia imposizione”, la “sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati”,* come, inspiegabilmente, *la “mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti”* e la *“mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza”*.

Ci si domanda infatti: per quale ragione gli Uffici non dovrebbero essere obbligati all'autotutela a fronte di chi ha pagato l'imposta o ha sanato nei termini l'eventuale carenza nella produzione documentale?

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega



Fra speranze e auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!

La preoccupazione del *Legislatore Delegato* è stata evidentemente quella di **non allargare indebitamente il perimetro dell'autotutela obbligatoria a fattispecie di non evidente illegittimità** (risultato che si si poteva raggiungere mantenendo la lista che gli Uffici sono già abituati a utilizzare, e prevedendo che le fattispecie ivi indicate non debbano dare origine a forme di autotutela obbligatoria in tutti i casi in cui, per decidere, occorra risolvere questioni di carattere interpretativo).

Desti perplessità in Dottrina anche la previsione del secondo comma, ove si prevede che *«l'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole [anche se si poteva forse stabilire che nemmeno il giudicato costituisca insormontabile ostacolo all'autotutela (facoltativa) nei casi in cui la sentenza definitiva nazionale possa dare origine a decisioni di segno contrario di organi sovranazionali con conseguente pregiudizio per le casse erariali], quanto nella parte in cui, per gli atti definitivi, stabilisce che l'autotutela non possa più essere esercitata decorsi tre mesi (ora un anno) dalla definitività per mancata impugnazione»*.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega



**Fra speranze e auspici di una applicazione piena:
finalmente arriva l'autotutela obbligatoria!**

Il Decreto legislativo 220/2023 sulla *Riforma del Processo*, prevede un sistematico ampliamento all'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, che, evidentemente, come lo prevede correttamente la Delega, **deve essere integrata con l'indicazione, a fronte di atti divenuti definitivi, del diniego espresso o tacito di autotutela** (quest'ultimo dovrebbe intendersi perfezionato, per ragioni di coerenza, una volta decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza).

Infine, come correttamente evidenziato in Dottrina, **coerente è la scelta di limitare la responsabilità dei funzionari, con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione, alle sole ipotesi di dolo: che la più che comprensibile *paura della firma (!)* non sia di ostacolo agli effetti positivi in termini di giustizia dell'imposizione e di deflazione del contenzioso dell'autotutela da rendersi obbligatoriamente!**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la Nuova autotutela

L'art. 1 del DLGS 220, introduce diverse novità in tema di contenzioso tributario e amplia il novero degli atti avverso i quali può essere proposto ricorso innanzi al giudice tributario.

In particolare, si aggiungono agli **atti impugnabili**, elencati dall'art. 19 del DLGS 546/1992, **“il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212” e “il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212”.**

Quindi, la nuova disposizione richiama le ipotesi di **autotutela obbligatoria e facoltativa**.

Fino all'entrata in vigore delle nuove regole sull'autotutela non era possibile chiamare in giudizio l'Ente impositore in caso di **silenzio rifiuto sull'istanza di riesame** o di **espresso rigetto della domanda** (o meglio, era possibile solo in punto di diritto sulla forma del rigetto, ma non sul merito della pretesa).

Del resto, l'attività di riesame era ritenuta **meramente discrezionale e non erano contemplati casi in cui fosse necessario adottare un provvedimento**.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la **Nuova autotutela**

ATTENZIONE!

La Cassazione, anche recentemente con l'ordinanza **5205/2022**, ha affermato che nel **processo tributario non è (era) impugnabile il diniego di autotutela**.

Secondo la Corte non può (poteva) formare oggetto di contestazione la scelta dell'amministrazione pubblica di non annullare un avviso di accertamento in seguito all'attività di riesame, al di là della fondatezza dell'istanza.

L'autotutela è (era) un'**attività discrezionale**.

Quindi, non può (poteva) essere sollevata alcuna eccezione sulla legittimità di un atto impositivo divenuto definitivo.

Per la Suprema Corte, l'atto con il quale l'amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è (era) impugnabile **“sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”**.

Non è (ERA) esperibile **un'autonoma tutela giurisdizionale** e **“deve ritenersi inammissibile il ricorso introduttivo del contribuente, relativo all'impugnazione del diniego di annullamento”**.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la **Nuova autotutela**

Dopo le modifiche normative sopra citate, questi Principi sono stati **travolti** (o meglio : ricondotti nel loro alveo naturale).

Quali sono gli obblighi dell'amministrazione?

Costituisce da sempre un **obbligo**, invece, ***indicare negli atti impositivi il funzionario responsabile, che è competente ad adottare il provvedimento e a valutare se sussistono i presupposti per intervenire sugli atti emanati laddove il riesame sia facoltativo.***

L'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) non a caso prevede che gli atti di natura tributaria debbano indicare, tra l'altro, anche **l'Organo competente al riesame dell'atto in sede di autotutela.**

Anche per quanto concerne gli atti emanati dagli Enti locali, **l'articolo 27, comma 1-ter, della legge 28/1999 ha stabilito che regioni, province e comuni sono tenuti a individuare l'organo competente ad annullare o a revocare, in sede riesame, gli atti illegittimi o infondati** (ricordate i LEP? 😊).



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la *Nuova autotutela*

Quindi: lo stesso soggetto che ha proceduto all'emanazione dell'atto ha il potere di correggere gli eventuali vizi o errori, adottando **il provvedimento di sospensione o di annullamento**.

Come già rilevato, la *facoltà* sussiste nelle ipotesi in cui l'amministrazione pubblica non è tenuta ad annullare gli atti ex lege.

Mentre il **presupposto per adottare un provvedimento di sospensione è il dubbio sulla legittimità dell'atto emanato**, per il provvedimento di annullamento è richiesta la **certezza dell'illegittimità dello stesso**.

ATTENZIONE!

Il **potere di autotutela non viene meno nelle ipotesi in cui l'atto sia divenuto definitivo**.

Soltanto la **sentenza definitiva di merito**, favorevole al fisco, quella che nel linguaggio processuale viene qualificata **giudicato sostanziale**, è di **ostacolo** all'esercizio di tale potere.

Quando si procede all'annullamento o alla sospensione di un determinato atto occorre informare **sia il soggetto interessato sia il giudice presso cui pende, eventualmente, la controversia**.

NOTA BENE:

Il *provvedimento di autotutela* comporta **l'annullamento totale o parziale** dell'atto emanato, qualora vengano riscontrati **vizi o errori nel procedimento di accertamento del tributo**.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Fra speranze e auspici di una applicazione piena:

Le regole sul riesame degli atti fiscali

| Autotutela | Attività di riesame |
|--|---|
| I presupposti per l'adozione del provvedimento | Errori o vizi contenuti negli atti impositivi |
| Forme di autotutela | Obbligatoria e facoltativa |
| Modalità | Su istanza dell'interessato o d'ufficio |
| Il diniego di autotutela | È impugnabile innanzi al giudice tributario |
| Norma di riferimento | Articolo 19 dlgs 546/1992 |
| Impugnabili | Diniego espresso e silenzio rifiuto |
| Organo competente | Deve essere indicato nell'atto |
| Obbligo imposto | Dall'art. 7 Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) |
| In caso di omessa indicazione | È competente il funzionario responsabile |
| Il provvedimento va adottato | In presenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza di rito |
| Costituisce impedimento all'emanazione | La sentenza definitiva di merito favorevole all'amministrazione |
| Effetti giuridici | Annullamento totale o parziale degli atti impositivi |
| Annullamento | Certezza dell'illegittimità totale o parziale degli atti |
| Sospensione | Dubbi sulla legittimità dei provvedimenti adottati |
| La sospensione | Non interrompe il termine per ricorrere |



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la **Nuova autotutela**

L'ultimo orientamento della Cassazione sulla impugnabilità dell' autotutela

Non è impugnabile il provvedimento di revoca parziale di un accertamento fiscale con il quale l'Agenzia delle entrate riduce il quantum accertato e le relative sanzioni.

Il **provvedimento di autotutela rettificativo** dell'accertamento emanato in senso favorevole al contribuente **non è un nuovo atto e non può formare oggetto di contestazione innanzi al giudice tributario.**

Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con l'**ordinanza 5660 del 4 marzo 2024.**

Per i giudici di legittimità, il provvedimento impugnato **"è atto formalmente e sostanzialmente di autotutela"**, in quanto l'Agenzia, preso atto delle modifiche normative, ha annullato il **"precedente avviso di accertamento (omissis) e ha ridotto le sanzioni"**.

Per la Suprema Corte, **"non sussiste infatti, come ha accertato e ritenuto il giudice del gravame, un nuovo atto impositivo, recante nuova causa petendi e nuovo petitum, come tale illegittimo, ma un mero ridimensionamento delle pretese dell'ufficio sia quanto a tributo sia quanto a sanzioni"**.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega : **La Nuova autotutela**

Nel Dlgs 220/2023 sul Processo: c'è la Nuova autotutela

In effetti, la **modifica in diminuzione di un avviso di accertamento non costituisce una nuova pretesa tributaria** perché non si è in presenza di un nuovo atto impositivo, ma di una **revoca parziale di quello precedente**; e quindi, **non trattandosi di un nuovo accertamento, il provvedimento di rettifica non è autonomamente contestabile.**

Il **parziale accoglimento** delle ragioni del contribuente **non determina la cessata materia del contendere** e non fa venir meno l'interesse all'impugnazione dell'atto.

A seguito dell'**autoannullamento parziale** l'oggetto del contendere deve essere individuato nella **minore pretesa**.



Il riesame parziale degli atti fiscali

Gi atti tributari possono essere annullati parzialmente

Il provvedimento di revoca parziale non può essere impugnato innanzi al giudice tributario

Caratteristica dell'annullamento parziale: non può che essere favorevole al contribuente

C'è condanna alle spese processuali del fisco se l'atto impositivo è palesemente illegittimo

Spese compensate se la questione è particolarmente complessa

I presupposti per l'adozione del provvedimento di autotutela: Errori o vizi contenuti negli atti impositivi

Le modalità: su istanza dell'interessato o d'ufficio

L'organo competente deve essere indicato nell'atto

In caso di omessa indicazione è competente il funzionario responsabile

Il provvedimento non è escluso in presenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza di rito

Costituisce impedimento all'emanazione la sentenza definitiva di merito



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE

Evoluzione normativa nello spirito della Delega – **Il reclamo non c'è PIU'!**

Nella Legge delega: Addio a reclamo e mediazione tributaria!

L'entrata in vigore del *Decreto attuativo* della Delega fiscale in materia di contenzioso tributario ne ha determinato l'**abrogazione**.

Se prima dell'abrogazione il reclamo costituiva ancora un passaggio obbligato per le controversie di valore non superiore a 50.000 euro, **con l'abrogazione si dovrà procedere nei modi ordinari per tutte le controversie tributarie, qualsiasi sia il valore della lite.**

Si tratta di una svolta importante nel processo tributario.

Al posto del reclamo il decreto Delegato **prevede il rafforzamento del tentativo di conciliazione giudiziale**: la proposta potrà essere formulata d'ufficio dalla Corte di Giustizia tributaria, tenendo conto della sussistenza di precedenti giurisprudenziali in merito all'oggetto del giudizio.

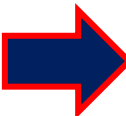
Inoltre, le **norme sulla conciliazione** (fuori udienza) si applicheranno, **in quanto compatibili**, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA DELEGA FISCALE


Evoluzione normativa nello spirito della Delega

Sospensione dell'atto impugnato, garanzia e conferma degli effetti premiali degli ISA



Il D.Lgs. 220/2023 sulla riforma del processo conferma l'esclusione all'obbligo di prestare la garanzia per la sospensione parziale dell'atto impugnato, per i contribuenti dotati del c.d. ***bollino di affidabilità fiscale***; si tratta dei contribuenti soggetti agli ISA, ai quali sia stato attribuito un **punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del Ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.**

Con riferimento alla ***sospensione dell'atto impugnato***:



è stato introdotto un ***termine*** (non oltre il 30° giorno dalla presentazione dell'istanza) **entro il quale il Presidente deve fissare con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione alla *prima Camera di consiglio utile*.** Di tale termine dovrà essere data comunicazione alle parti **almeno 5 giorni liberi** prima; ***l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia (!?).***

**IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO
NEL DLGS 220/2023
PRIMA PRASSI E DOTTRINA**



Legge di Bilancio 2024 e nuovo processo tributario: fra attese, speranze e delusioni

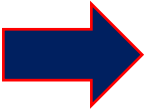
Il Consiglio dei Ministri 28.12.2023, n. 64, ha approvato, nel corso della stessa seduta, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, Giancarlo Giorgetti, in esame definitivo, **quattro D.Lgs.** di attuazione della Delega al Governo per la **riforma fiscale**, **L. n. 111/2023**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Quali le principali novità confermate dal D.Lgs. attuativo della riforma fiscale?

Tra le novità più importanti del D.Lgs., attuativo della Legge n. 111/2023 (c.d. Delega per la riforma fiscale), che modifica sotto vari punti la Legge n. 212/2000, lo scorso 28.12, ha ottenuto il via libera definitivo dal Governo ed è stata confermata la *nuova declinazione orientata* del c.d. **contraddittorio preventivo generalizzato** e dell'*autotutela obbligatoria/facoltativa*, con l'introduzione, anche in *ambito tributario*, della *distinzione concettuale tra vizi di annullabilità e nullità degli atti impositivi*.



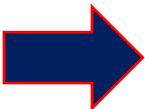
In breve, come già visto, la *nuova regola generale processuale* è quella dell'*annullabilità dell'atto*, a prescindere dal suo contenuto (come a ad esempio vizi di merito oppure di legittimità come errori nelle notifiche oppure di incompetenza).

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

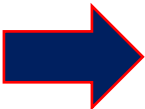
ATTENZIONE: IL TEMA NON ANCORA RISOLTO DEI VIZI DELL'ATTO!

L'*eccezione del vizio dell'atto*, però: dovrà essere inserita nel **ricorso introduttivo** (come avviene ora, escludendosi che il Giudice la possa rilevare *ex-officio*).



La **nullità**, invece, sarà rilevabile anche d'Ufficio, in ogni stato e grado del processo, ma sarà confinata ai vizi qualificati come tali dal Legislatore in data successiva all'entrata in vigore del Decreto.

Come intelligentemente osservato in Dottrina, il Legislatore tributario **non si è mai posto il problema di distinguere le nullità dalle annullabilità**.



Quindi: il contribuente, ogni qualvolta rileva **un vizio sollevabile** denominato come di **nullità** dal Legislatore, ma *gemmato* in epoca antecedente all'entrata in vigore del Decreto, sarà, dal punto di vista **tecnico-processuale**, da intendersi come **vizio di annullabilità (!?)**.

Quali sono le cause di nullità dell'Atto?

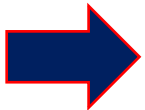
Sono **causa di nullità dell'atto**, gli **atti viziati da difetto assoluto di attribuzione** o **emessi in violazione del Giudicato**.

Per quanto riguarda i **vizi di notifica**, si conferma l'incipit dell'**art. 7-sexies, Legge n. 212/2000**, con un'importante novità rispetto al precedente testo.

Infatti, applicando un noto orientamento giurisprudenziale di legittimità anche se per effetto dell'evoluzione in diritto superato dalla giurisprudenza (sempre di legittimità) successiva, ha dimostrato di **considerare qualsiasi vizio di notifica, inclusa l'inesistenza, sanabile con il ricorso** (c.d. *sanatoria processuale* 😊!).

ATTENZIONE!

Nel **nuovo Statuto del contribuente solo l'inesistenza della notifica invalida l'atto.**



Una nuova declinazione dei vizi patologici di notifica degli atti tributari

Si distinguono, in Dottrina e Giurisprudenza, i **vizi di notifica** in:

- **vizi che danno luogo all'inesistenza** (come ad esempio nel caso di notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti **giuridicamente inesistenti**, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti);
- **vizi che danno luogo alla nullità**, sanata dal ricorso (☹ ?!) sempre che questo intervenga **entro i termini di decadenza**.

Si afferma poi, in Dottrina, che la sola **inesistenza** dà luogo all'**inefficacia dell'atto**, intendendosi **NON la generica irregolarità della notifica** (come era previsto nel testo originario).

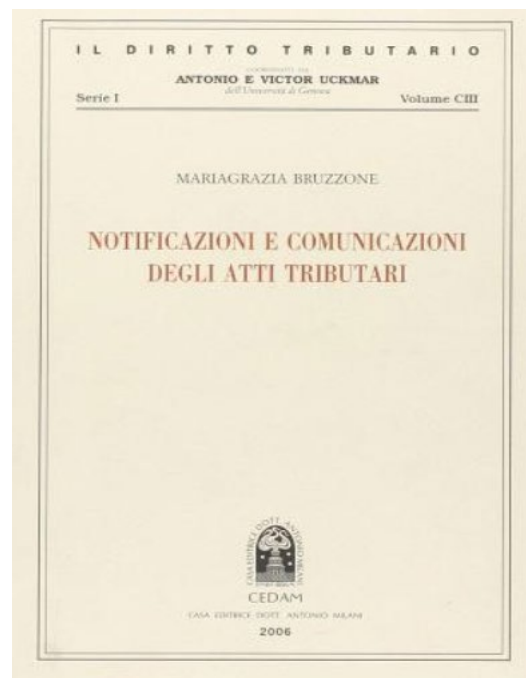
La nuova declinazione in Dottrina è stata salutata con favore, in quanto la pretesa **inefficacia di una notifica irregolare** mal si sarebbe coniugata con la possibilità che qualsiasi vizio di nullità sia sanato dal ricorso (☹ ?!) .

ATTENZIONE!

Rimane aperto, in **tema di inesistenza**, applicazione sostanziale del concetto di **notifica priva degli elementi essenziali**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024



Il ricorso sana la nullità della notifica ma non la decadenza

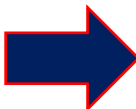
Si è da tempo consolidato l'**orientamento** della giurisprudenza di **legittimità** secondo cui la **sanatoria** della **nullità** della **notificazione** prevista dall'**articolo 156 c.p.c.** è **applicabile** anche agli avvisi di **accertamento** tributari, in quanto la loro natura di **atti sostanziali non osterebbe** all'applicazione di tale norma, la quale, sempre secondo i giudici di legittimità, sarebbe peraltro **richiamata** proprio dall'**articolo 60 D.P.R. 600/73** (inerente le modalità di **notificazione** degli **avvisi di accertamento**) attraverso il **rimando** agli articoli **137 e ss. c.p.c.** e quindi anche all'**articolo 160 c.p.c.** (sulla **nullità** delle notificazioni) che a sua volta **richiama** espressamente il precedente **articolo 156** (inerente, appunto, i casi in cui la **nullità** può essere **sanata** o meno).

La **nullità** della **notificazione** può tuttavia essere sanata **solamente** con riferimento al conseguimento dello **scopo** dell'atto tributario di portare a **conoscenza** del contribuente i **termini** della **pretesa** erariale **consentendogli** l'esercizio del **diritto di difesa**, ma **non** anche nel senso di attribuire **validità** ad un esercizio "**intempestivo**" del potere di accertamento. La sanatoria ex **articolo 156 c.p.c.** **non** può infatti mai impedire e "**sanare**" l'intervenuta **decadenza**.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

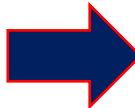
Elementi acquisiti inutilizzabili con sfioramento dei termini di permanenza!



Procedendo con l'esame dell'art. 7-*quinquies*, Legge n. 212/2000, si stabilisce che «***Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge***».

Il Decreto ***sconfessa***, così, l'orientamento giurisprudenziale prevalente (e NON condivisibile), secondo il quale: **la violazione dei termini di permanenza dei verificatori non comporta(-erebbe) MAI l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti** (Cass. 15.2.2023, n. 4795 e 25.7.2022, n. 23217).

ATTENZIONE!



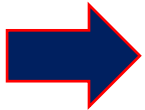
Al momento, quindi, ***qualsiasi violazione di legge comporta l'inutilizzabilità***, quindi ad esempio ***la mancata autorizzazione amministrativa per accedere presso i luoghi dove si svolge l'attività del contribuente*** (comporta un vizio non sanabile contrariamente all'orientamento giurisprudenziale prevalente).

Il nuovo principio di *irretroattività delle presunzioni legali*

Viene sancito che *le **presunzioni legali non si applicano retroattivamente**, principio molto garantista, a patto che la legge che istituisce una nuova presunzione non affermi l'esatto contrario.*

Novità importanti figurano per gli **obbligati solidali**.

Ogni obbligato dovrà ricevere la cartella di pagamento (o l'accertamento esecutivo) e la tempestiva notifica nei confronti dell'obbligato principale non interromperà più la decadenza per gli altri (MA solo per il futuro) quindi, anche in questo caso, con una **netta censura** della Giurisprudenza di legittimità: Cass. 22.9.2022, n. 27713 e 10.8.2022 n. 24582).



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

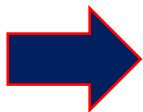
Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Definitiva l'abrogazione della fase di reclamo-mediazione!

Tra le novità più importanti, l'**abrogazione** della fase di **reclamo-mediazione**, la possibilità di stipulare la conciliazione giudiziale anche in Cassazione e il divieto, con alcune deroghe, di depositare nuovi documenti in appello. Per le liti del valore sino a 50.000 euro, l'art. 17-*bis*, D.Lgs. 546/92, prevede(-va) che il **deposito non possa avvenire prima del decorso di 90 giorni dalla notifica del ricorso stesso, in modo che le parti possano stipulare una mediazione oppure che venga disposto un accoglimento, totale o parziale, del ricorso in autotutela.** La mediazione o l'accoglimento totale del ricorso in autotutela evita(-va)no di **instaurare il rapporto** con il Giudice e, di riflesso, il pagamento del contributo unificato.

ATTENZIONE!

Dall'entrata in vigore del decreto viene abrogato l'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, quindi **non ci sarà più la fase di reclamo-mediazione e il deposito, a pena di inammissibilità, dovrà sempre avvenire entro trenta giorni dalla notifica del ricorso.**



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Definitiva l'abrogazione della fase di reclamo-mediazione!

Quali saranno i riflessi processuali?

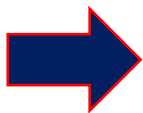
Dall'entrata in vigore del decreto viene, quindi, abrogato l'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, quindi: non ci sarà più la fase di reclamo-mediazione e il deposito, a pena di inammissibilità, dovrà sempre avvenire entro trenta giorni dalla notifica del ricorso. Ciò dovrebbe valere non per gli atti impositivi notificati dall'entrata in vigore del decreto, ma per i ricorsi notificati da tale entrata in vigore (se si volesse dare un'applicazione immediata si dovrebbero così interrompere tutte le mediazioni in essere, il che sarebbe inaccettabile).

ATTENZIONE!

Rileverà, quindi, ai fini dei termini di costituzione in giudizio, solo la notifica del ricorso e NON la notifica dell'atto impositivo.

ATTENZIONE!

La *conciliazione giudiziale*, con pagamento del **60% delle sanzioni**, potrà avvenire anche di fronte alla Corte di Cassazione (**N.B.** le sanzioni sono dovute, in caso di conciliazione, per il 40% se in primo grado e per il 50% se in secondo grado).

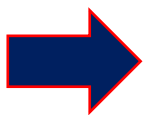


Addio all'acquiescenza processuale!

Il decreto sulla Legge n. 212/2000 abroga l'intero **art. 2-sexies del D.L. n. 564/1994**, quindi: **addio** anche alla c.d. **acquiescenza processuale**, che consentiva, a fronte di un'**autotutela parziale** disposta in corso di processo, di rinunciare al ricorso beneficiando, in sostanza, della **riduzione al terzo delle sanzioni**.

ATTENZIONE!

Confermata la **necessità di notificare il ricorso sia all'Ente impositore, sia all'Agente della Riscossione, quando si eccepisce la mancata notifica dell'atto presupposto** (si pensi al ricorso contro il preavviso di fermo dove si lamenta la mancata notifica dell'accertamento esecutivo).



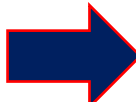
IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

La prova della notifica non potrà essere depositata in appello

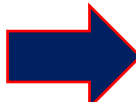
In **Appello non potranno, essere depositati nuovi documenti** salvo il Giudice li **ritenga indispensabili ai fini della decisione oppure la parte dimostri che non ha potuto produrli prima.**

ATTENZIONE!



Novità importante: **non si potrà depositare in appello la prova della notifica dell'atto impugnato, documento che ovviamente sarebbe sempre stato assolutamente decisivo.**

Commento



Timida la modifica **art. 15**, D.Lgs. n. 546/1992, in base alla quale, **in caso di vittoria del contribuente basata su documenti decisivi prodotti per la prima volta in giudizio, il giudice deve compensare le spese.**

Nella *versione originaria*, la compensazione sarebbe stata imposta qualora la vittoria fosse derivata anche da semplici elementi forniti solo nel ricorso.

Quindi, una ***norma fortemente pregiudizievole***, che di fatto **induce il contribuente a scoprire ingiustificatamente le carte nel corso del processo.**

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Contraddittorio preventivo con *motivazione rafforzata* a pena di annullabilità!

Il D.Lgs. del Governo dello scorso 28.12.2023, di modifica dello **Statuto dei diritti del Contribuente**, ha confermato l'inserimento nello **Statuto dell'art. 6-bis**, rubricato **Principio del contraddittorio** con alcune modifiche.

Quindi: il **contraddittorio endoprocedimentale** avrà le seguenti caratteristiche:

- **generalizzato**, ovvero applicabile a tutti gli **atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giustizia tributaria" (art. 6-bis, comma 1), ad eccezione degli atti specificamente indicati nel comma 2 (quindi il contraddittorio dovrà applicarsi prima dell'adozione di atti impugnabili);

ATTENZIONE!

Il contraddittorio sarà applicabile con riguardo **a tutti gli atti impositivi** (ivi inclusi quelli emanati dagli Enti locali o relativi al recupero di crediti di imposta), sia **con riguardo ai provvedimenti espliciti di rigetto di istanze di rimborso**, impugnabili ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, **MA con l'esclusione degli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati** (così come le cartelle di pagamento emesse in base a liquidazioni delle dichiarazioni o a controlli formali ex comma 2).

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Contraddittorio preventivo con motivazione rafforzata a pena di annullabilità!

Il Decreto legislativo del Governo dello scorso 28.12.2023, di modifica dello **Statuto dei diritti del contribuente**, dovrebbe confermare l'inserimento nello **Statuto dell'art. 6-bis**, rubricato **Principio del contraddittorio** con alcune modifiche.

Quindi il **contraddittorio endoprocedimentale** avrà le seguenti caratteristiche:

- **omogeneo**, nel senso che troverà applicazione a tutte le tipologie di imposte e tributi (armonizzati e non armonizzati) a prescindere dalle modalità di effettuazione della **verifica fiscale** (in loco o a tavolino!).

ATTENZIONE!

Sulle **concrete modalità di esercizio del diritto al contraddittorio** non resta che attendere il decreto attuativo in tema di accertamento (ora DLGS 13/2024): **l'applicazione omogenea del contraddittorio dovrebbe passare attraverso un invito all'adesione**, come previsto dall'attuale art. 5-ter, D.Lgs. n, 218/1997.

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Come sarà celebrato il nuovo contraddittorio?

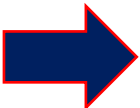


Il confronto fra contribuente e Ufficio (o Ente impositore) ***dovrà essere informato ed effettivo***; il comma 3 dell'art. 6-bis dispone che «l'***Amministrazione debba comunicare al contribuente lo schema di atto di cui al comma 1***».

Lo ***schema di atto*** dovrà essere ***trasmesso al contribuente tramite modalità idonee a garantire la conoscibilità*** (quindi in ossequio alle norme previste in tema di notifica degli atti tributari).

Ricevuto lo *schema di atto*, al contribuente dovrà essere riconosciuto un termine non inferiore a 60 giorni per formulare le deduzioni difensive, con espressa previsione che l'atto impositivo non potrà essere notificato prima di detto termine.

ATTENZIONE!



Se la scadenza dei 60 giorni per la ***formulazione delle memorie***, spira dopo il termine ordinario di decadenza del potere impositivo o se lo ***schema di atto*** viene ***trasmesso al contribuente a meno di 120 giorni dal termine ordinario di decadenza***, l'atto impositivo potrà essere notificato entro il 120esimo giorno successivo alla scadenza ordinaria (onde evitare emissione di atti definitivi in scadenza termini: *ante tempus*).

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Oltre al contraddittorio obbligatorio, la Motivazione rafforzata!

Ci sarà infine **un obbligo di motivazione rafforzata**.

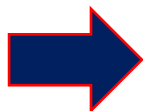
La versione delegata dal Governo, prevede (!?) che «l'atto impositivo» tenga «*conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere*»; sembra potersi affermare che è norma **l'obbligo di motivazione rafforzata**, in ossequio a quanto previsto dall'art. 17 della Legge delega.

ATTENZIONE!

Ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, dello Statuto (sempre previsto dal Decreto delegato), gli **atti impugnabili dinanzi le Corti di Giustizia tributarie adottati dall'Amministrazione finanziaria senza rispettare le norme in tema di contraddittorio sono annullabili**.

ATTENZIONE

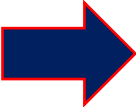
Il vizio dovrà essere dedotto dal contribuente con il ricorso introduttivo.



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Quali conseguenze alla mancata celebrazione del contraddittorio?



Superato, quindi, il **DOGMA** della *prova di resistenza*, per cui *il vizio dedotto in giudizio dal contribuente non dovrà essere accompagnato da alcuna dimostrazione in merito ai diversi esiti che il procedimento avrebbe avuto ove fosse stato rispettato il contraddittorio.*

ATTENZIONE!

La mera violazione dell'art. 6-bis condurrà il Giudice ad annullare l'atto impositivo.

IN ATTESA DEI DECRETI DELEGATI E DEI PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

Disegnata la *cornice del nuovo contraddittorio obbligatorio generalizzato*, con previsione anche dell'*obbligo di motivazione rafforzata*, non resta che attendere la versione definitiva del *Decreto in tema di accertamento* per valutare le concrete ed effettive modalità di applicazione del **contraddittorio preventivo** e, in particolare, se tale Principio troverà o meno *efficace attuazione* nell'ambito della nuova *Procedura di accertamento con adesione*.

Decorrenze diversificate per il nuovo processo tributario?

I dubbi sulla decorrenza delle norme

La *declinazione attuativa* del Decreto assunto dal Governo, approvato in formula definitiva dal Governo lo scorso 28.12, secondo quanto suggerito in Dottrina avrebbe almeno tre soluzioni:

- abolizione dell'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 (fase di **reclamo-mediazione**);
- abolizione dell'art. 15, comma 2-*septies*, D.Lgs. n. 546/1992 (maggiorazione del 50% delle spese in caso di reclamo-mediazione), che ai sensi dell'art. 2 decorre *“dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*;

DOMANDA: quale regola generale l'art. 4, comma 2, prevede(-rebbe) che «Le disposizioni del presente decreto si applicano ai **giudizi instaurati**, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al **1° settembre 2024**; - per varie disposizioni, sempre l'art. 4 comma 2 stabilisce che esse si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, a decorrere dal giorno successivo **all'entrata in vigore del presente decreto**».



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Decorrenze diversificate per il nuovo processo tributario?

I dubbi sulla decorrenza delle norme

Testualmente, l'abrogazione **ha effetto immediato** (dall'entrata in vigore del Decreto, quindi dal giorno successivo alla pubblicazione in G.U.) ma si tratta di una entrata in vigore che mal si concilia con la **struttura della fase di mediazione**.

DOMANDA:

Ipotizzando che il Decreto entri in vigore il 4.1.

Quando va depositato un ricorso notificato il 2.1?

Cautelativamente nei 30 giorni?

Il rischio può essere evitato seguendo questa interpretazione.

MA se il ricorso fosse stato notificato per a metà novembre e le **parti stessero valutando** la possibilità di mediare?

La *mediazione* **NON** è più ammessa?

Secondo il principio del *tempus regit actum*? Poichè il nostro **sistema costituzionale non consente una sorta di inammissibilità sopravvenuta per avvenuto decorso dei 30 giorni.**

L'interpretazione suggerita in Dottrina sarebbe far **decorrere l'abrogazione dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 per i ricorsi notificati dall'entrata in vigore del Decreto.**



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Tabella sinottica - II CALENDARIO DEI RICORSI E DEGLI INCOMBENTI PROCESSUALI

Ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024

Reclamo/Mediazione

Eliminazione della fase di Reclamo

Ricorsi notificati dal 5 gennaio 2024

Vizi di notificazione

Se sono eccepiti vizi di notificazione dell'Atto presupposto, il ricorso va proposto contro l'Ente impositore e l'Ente che ha notificato l'atto collegato (*chiamata del terzo*)

Ricorsi ed appelli notificati dal 5 gennaio 2024

Spese e consegna dei documenti

Le spese del giudizio sono compensate anche se la parte ha vinto,
in base a documenti decisivi (MA) prodotti (SOLO) in giudizio.

Spese e Sinteticità

Liquidazione delle spese del giudizio secondo sinteticità e chiarezza



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Tabella sinottica - Il CALENDARIO DEI RICORSI E DEGLI INCOMBENTI PROCESSUALI

Raccomandata A.R.
Comunicazioni cartacee
con raccomandata A.R. e NON più PLICO

Impugnabilità autotutela
Impugnabile il rifiuto espresso o tacito dell'autotutela obbligatoria,
MA solo quello espresso dell'autotutela facoltativa

Udienza da remoto
Una parte può chiedere pubblica udienza in presenza o da remoto;
chi chiede da remoto potrà svolgere udienza a distanza (c.d. *mista*)



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Tabella sinottica - Il CALENDARIO DEI RICORSI E DEGLI INCOMBENTI PROCESSUALI

Dispositivo immediato

Il Giudice al termine dell'Udienza dà lettura del dispositivo o,
se si riserva, entro 7 giorni (termine perentorio?)

Impugnabilità sospensiva

Ordinanza nel giudizio cautelare impugnabile
fino al II Grado entro 15 giorni dalla comunicazione

Definizione semplificata

In sede cautelare il Collegio può decidere in C.C. il Giudizio con *sentenza semplificata*, salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti.
Il Giudice DECIDE in caso di: manifesta infondatezza, inammissibilità od improcedibilità



IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO NELLA LEGGE DI BILANCIO 2024

Evoluzione normativa nello spirito della Legge di Bilancio 2024

Tabella sinottica - Il CALENDARIO DEI RICORSI E DEGLI INCOMBENTI PROCESSUALI

Nuove prove in Appello

NESSUN nuovo mezzo di prova e documento in Appello se NON ritenuto indispensabile dal Collegio, o la PARTE interessata DIMOSTRI di NON averlo potuto produrre in I grado .

RICORSI IN CASSAZIONE DAL 5 gennaio 2024

Possibile la CONCILIAZIONE anche delle controversie in CASSAZIONE,
con riduzione delle sanzioni al 60%

APPELLI NOTIFICATI DAL 5 GENNAIO

Udienza di sospensione in II grado

Il Presidente fissa per la discussione alla prima CC utile entro 30 gg. (perentorio?)
dall'istanza con comunicazione alle parti almeno 5 gg. liberi prima dell'Udienza.



**SINTESI NOVITA' IN MATERIA DI
NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO
ED I FOCUS DI OGGI**



| | |
|--|---|
| Testimonianza scritta telematica e firma digitale | Per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 è introdotta la nuova modalità di acquisizione della prova "testimoniale" per via telematica |
| Regioni | Capacità di stare in giudizio per le Regioni anche mediante dirigenti degli uffici finanziari e tributari e i funzionari individuati dall'ente, per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 |
| Procura alle liti | Il conferimento e il deposito telematico della procura ad litem è possibile per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 |
| Litisconsorzio | Litisconsorzio necessario in caso di vizi della notificazione eccettati nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato a partire dal 4 gennaio 2024 |
| Spese del giudizio | Spese di giudizio, con compensazione non solo in caso di soccombenza reciproca e di gravi ed eccezionali ragioni, ma anche in caso di vittoria ottenuta con documentazione decisiva prodotta solo nel corso del giudizio, a partire dal 4 gennaio 2024 |
| Comunicazioni e notificazioni a cura delle segreterie delle corti | Dal 4 gennaio 2024 le comunicazioni vanno fatte mediante avviso della segreteria della cgt consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento |
| Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici | Per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 si amplia l'utilizzo della pec per comunicazioni, notificazioni e depositi telematici |
| Atti, verbali e provvedimenti | Atti, verbali e provvedimenti vanno redatti in modo chiaro e sintetico, per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 |
| Atti impugnabili e autotutela | Facoltà di ricorso del contribuente dinanzi alla cgt contro il rifiuto espresso e tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria nonché contro il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa da parte dell'amministrazione finanziaria, a partire dal 4 gennaio 2024 |
| Potere di certificazione in conformità | Gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi, per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 |
| Trattazione in camera di consiglio | A partire dal 4 gennaio 2024 è possibile per la parte richiedente discutere da remoto anche in caso di discussione in presenza. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione |
| Udienza a distanza | Dal 4 gennaio 2024 è possibile partecipare da remoto alle udienze di trattazione in camera di consiglio e per la discussione in pubblica udienza |
| Deliberazione del collegio giudicante | Si prevede la 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 sette giorni, a partire dal 4 gennaio 2024 |
| Contenuto della sentenza | Dal 4 gennaio 2024, accanto all'esposizione dei motivi in fatto e diritto deve esserci anche quella dei 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 |
| Pubblicazione e comunicazione della sentenza | Deposito telematico della sentenza e apposizione sulla stessa della firma digitale da parte del segretari con comunicazione entro 3 giorni dal deposito, per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024 |
| Sospensione dell'atto impugnato | Dal 4 gennaio 2024 le pronunce cautelari del giudice monocratico sono reclamabili davanti al collegio della cgt di primo grado, mentre le ordinanze collegiali della corte di primo grado siano impugnabili davanti alla cgt di secondo grado. L'ordinanza cautelare è impugnabile entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione |
| Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione | A partire dal 4 gennaio 2024, si riconosce al giudice, sia monocratico che collegiale, la possibilità di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare |
| Conciliazione | Dal 4 gennaio 2024 è introdotta la nuova disciplina sulla conciliazione, con sanzioni ridotta al 60% del minimo legale in caso di conclusione dell'accordo conciliativo |
| Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello | A partire dal 4 gennaio 2024, anche in sede di appello, la cgt di secondo grado è tenuta a fissare l'udienza di discussione della sospensione entro il termine massimo di 30 giorni dal momento della presentazione dell'istanza |
| Nuove prove in appello | È espressamente precluso al giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto esse disposte o acquisite nel giudizio di primo grado, dal 4 gennaio 2024 |
| Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione | Dal 4 gennaio 2024, la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza non può slittare oltre il 30 giorni dalla presentazione dell'istanza |
| Cancellati reclamo e mediazione tributaria | Per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024, viene abrogata la disciplina di cui all'art. 17-bis, d.lgs 546/1992 |
| Processo tributario telematico | Per giudizi instaurati in primo e secondo grado dopo l'1/9/2024, sono introdotti modelli per la redazione degli atti processuali e per le deposizioni testimoniali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali. Per le controversie in cui il contribuente si è costituito personalmente in giudizio, di utilizzare anche la modalità cartacea di notifica e deposito degli atti |



Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Il nuovo **art. 7-sexies** dello Statuto reca i **vizi delle notificazioni**, per cui è **inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti**.

Fuori dai casi di cui al primo periodo, **la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento**.

L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.

A decorrere dalla data di entrata in vigore della nuova disposizione, **gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati**. (Attenzione : litisconsorzio obbligatorio)


DECORRENZA 18 GENNAIO 2024 !




Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

In assenza di una norma specifica, la Giurisprudenza, ormai da anni, ha assunto un atteggiamento sempre più **rigoroso (!?)**, affermando **che qualsiasi vizio di notifica è irrilevante nel momento in cui il contribuente ha avuto contezza dell'atto** (avendosene prova documentale e mediante l'impugnazione per comportamento concludente).



Ricorrere contro l'avviso di accertamento, la cartella di pagamento od altro atto impositivo eccependo il **vizio di notifica** è, specie negli ultimi tempi, **una strategia poco efficace**, considerato che **siccome il ricorso stesso è stato presentato nei termini, il vizio di notifica è stato sanato**; la gran parte dei vizi di notifica si riducono in giurisprudenza (g minuscola) a **mera irregolarità priva di conseguenze**.



Eppure, sin dal 2004, la Giurisprudenza ha **distinto la categoria dell'inesistenza (giuridica)** da quella della **nullità della notifica**, sancendo che **solo quest'ultima viene sanata dal ricorso**, ma negli ultimi tempi tale dicotomia è stata nei fatti abbandonata.




Ora una grave irregolarità del procedimento notificatorio viene ritenuta dalle Corti espressione di **mera irregolarità** se il contribuente dimostra di **avere avuto comunque contezza dell'atto avendo notificato tempestivamente il ricorso**.



ULTIM'ORA

Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023




Le fattispecie in cui il **vizio di notifica** acquista rilevanza si concretizzano nell'eventualità in cui il contribuente ricorre **contro un atto successivo** (cautelare, di riscossione o addirittura esecutivo come il pignoramento) **lamentando l'omessa notifica degli atti presupposti**.

A questo punto, se il Giudice ritiene **il vizio di gravità tale da non aver consentito la materiale visione dell'atto**, può **accogliere il ricorso**.

Esiste poi un orientamento, minoritario, se non isolato, secondo cui in presenza di un vizio di notifica il termine per ricorrere decorre da quando il contribuente ha preso visione dell'atto stesso, quindi incide sul *dies a quo* del termine.

ATTENZIONE



Il DLgs. 30.12.2023 n. 219, intervenendo proprio sui **vizi di notifica** mediante inserimento dell' **art. 7-sexies nella L. 212/2000**, distingue l'**inesistenza della notifica** (che dovrebbe causare sempre l'accoglimento del ricorso, anche quando viene presentato nei termini) dalla **nullità** (priva di rilevanza essendo sempre sanata dal ricorso, che deve però essere proposto entro i termini di decadenza dal potere di accertamento).



Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

➡ Salvo modifiche, che potranno essere apportate dai prossimi decreti attuativi della Legge 111/2023, **non viene modificato l'art. 12 comma 4-bis del DPR 602/73** introdotto dal DL 146/2021, che **inibisce (-rebbe) il ricorso contro la cartella di pagamento non validamente notificata** (in occasione del rilascio ad opera del funzionario del c.d. *estratto di ruolo*), salvo situazioni particolari quali ad es. il rischio di un blocco dei pagamenti ai sensi dell' art. 48bis del DPR 602/73 o di essere esclusi da una gara di appalto.

Negli altri casi, il **vizio di notifica** potrà essere sollevato, ma **SOLO** nel momento in cui viene notificato un **successivo atto autonomamente impugnabile** come l'**intimazione** (ad adempiere) ex art. 50 del DPR 602/73.

➡ In sostanza, il legislatore **inibisce di far valere il vizio di notifica** ricorrendo contro la cartella di pagamento quando il contribuente, per un qualsivoglia motivo, ne ha contezza, ad esempio quando viene a sapere di carichi pendenti nei suoi confronti mediante interrogazione sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione (a meno che ...).



Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Inesistenza della notifica

Ai sensi dell'art. 7 sexies comma 1, primo periodo, della L. 212/2000, "***È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti***".

In ragione del successivo comma 2, "***L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia***".

Il legislatore fornisce una **definizione di inesistenza**, che, salvo la casistica dei soggetti non più esistenti, deve per forza di cose essere **generale e astratta**, vista la molteplicità di casistiche suscettibili di verificarsi nella pratica.

Quindi, l'**inesistenza**, alla luce del **comma 1** riportato, si distingue in **tre casistiche**:

- la notifica **priva dei suoi elementi essenziali**;
- la notifica **a persona totalmente priva di collegamento con il destinatario**;
- la notifica **a soggetto giuridicamente inesistente o estinto**.



Inesistenza della notifica

Pertanto in attesa che si formi un **nuovo giudicato di merito e legittimità**, (e verosimilmente si pronuncino Corte di Cassazione e Corte Costituzionale), potrà trattarsi delle *fattispecie generica* in cui **il contribuente non ha preso visione dell'atto a causa del vizio di notifica**.

Si pensi, per formulare alcune ipotesi:

- alla **notifica eseguita presso il vecchio indirizzo di residenza decorso il termine dilatorio** (30 gg. dal cambio) previsto per legge entro il quale, ai sensi degli artt. 58 e 60 del DPR 600/73, **la notifica può legittimamente avvenire presso il vecchio indirizzo**;
- alla **notifica dalla cui relata emerge che la stessa è avvenuta mediante le forme degli irreperibili assoluti** (con solo deposito dell'atto presso la casa comunale, ai sensi dell'art. 60 comma 1 lett. e) del DPR 600/73) in assenza dei relativi presupposti, fermo il carattere fidefacente delle attestazioni del messo notificatore, contestabili solo mediante **querela di falso**;
- alla notifica eseguita presso un **indirizzo diverso da quello del contribuente**, ad esempio per **errore di persona**, ipotesi comunque rara;
- alla notifica eseguita in Italia ai sensi dell'art. 60 comma 1 lett. e) del DPR 600/73 **nonostante l'avvenuta iscrizione all'AIRE e/o nonostante la regolare variazione di indirizzo estero presso l'AIRE**.



Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Inesistenza della notifica

Pertanto in attesa che si formi un *nuovo giudicato di merito e legittimità*, verosimilmente, potrà trattarsi delle fattispecie in cui il contribuente non ha preso visione dell'atto a causa del vizio di notifica.

Si pensi, per formulare alcune ipotesi:

Segue ...

- la notifica eseguita mediante il *rito degli irreperibili relativi* ex art.140 C.P.C., laddove il messo notificatore abbia omissso di affiggere presso la porta dell'abitazione del contribuente l'avviso di deposito dell'atto presso la casa comunale;
- l'omissione della raccomandata informativa quando la notifica è avvenuta nelle mani di persona diversa dal contribuente;
- la notifica avvenuta presso l'indirizzo di residenza del contribuente nonostante questi abbia validamente eletto domicilio per la notifica degli atti.




Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Nullità della notifica

L' art. 7-sexies comma 1, secondo periodo, della L. 212/2000 sancisce che "**Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento**".



In breve, alla luce del quadro giurisprudenziale prima indicato, la maggioranza dei vizi di notifica rientra e rientrerà nel **genus della nullità**; quindi: **suscettibile di sanatoria dal raggiungimento dello scopo, quindi dal tempestivo ricorso contro l'atto notificato sia pure in modo irregolare.**

Attenzione!

C'è però un **limite alla sanatoria della nullità**, dato dalla **intervenuta decadenza dal potere di notifica dell'atto impositivo**; infatti, l'art. 7-sexies comma 1, secondo periodo, della L. 212/2000 menziona la **decadenza dall'accertamento**, **MA per esigenze di ordine sistematico, si deve avere riguardo a qualsiasi decadenza per la notifica degli atti, quindi anche per gli avvisi di liquidazione, per gli avvisi di recupero dei crediti di imposta e per le cartelle di pagamento ad esempio**.



ULTIM'ORA

Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Nullità della notifica

Il legislatore ha sentito la necessità di specificare che la c.d. **sanatoria processuale**, rappresentata come detto dal **ricorso**, sussiste "**sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento**".

Trattasi di un Principio che era già stato diverse volte affermato in giurisprudenza, sin dalla *storica sentenza delle Sezioni Unite 5.10.2004 n. 19854*.

Basta quindi una **piccola accortezza** (avendone il *coraggio!*) per potersi **precostituire un vizio** tale da poter, astrattamente, comportare l'accoglimento del ricorso, ovvero **notificarlo tempestivamente ma dopo i termini di decadenza (!?)**.

Attenzione!

Ciò, beninteso, nella misura in cui **sussista effettivamente una nullità della notifica, che può derivare da una qualsiasi disposizione prevista dalla legge in tema di notifiche** (si pensi all'omissione di raccomandate informative, alla consegna dell'atto a soggetto diverso da quelli indicati nell' art. 139 c.p.c., all'omissione dell'avviso di deposito nell'irreperibilità relativa e così via).



Focus

I VIZI DELLA NOTIFICA ART. 7 SEXIES DLGS. 219/2023

Nullità della notifica

ESEMPIO

Ove un contribuente riceva un accertamento il **15 dicembre**, il cui termine scada il **31 dicembre**, potrebbe proporre ricorso successivamente a tale data.

In ultima analisi, si segnala uno *strano orientamento giurisprudenziale*, in base al quale occorre, ai fini predetti, **formulare l'eccezione di decadenza dal potere di accertamento nel ricorso introduttivo.**

Semmai, è **l'eccezione di annullabilità dell'atto per nullità della notifica a dover essere fatto valere, non la decadenza, salvo questa sia stata effettivamente violata.**

Ove, tornando all'esempio esposto, la **notifica si sia perfezionata il 15 dicembre**, alcuna decadenza si è verificata quindi la relativa eccezione sarebbe infondata, se non pretestuosa.



Focus

Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Poteri delle corti di Giustizia tributaria di primo e secondo grado

Onere della prova nel processo tributario: Cosa ci dice la giurisprudenza?

Dall'entrata in vigore del *processo tributario riformato* della *norma sull'onere della prova* (ora ulteriormente integrato ex DLGS 220/2023), restano irrisolte molte questioni interpretative ed alcune soluzioni applicative prospettate dalla Giurisprudenza non appaiono del tutto convincenti.

L'orientamento che si sta consolidando presso la Corte di cassazione e nella Giurisprudenza di merito, è quello secondo cui **l'introduzione della norma non avrebbe l'effetto di comportare per l'Amministrazione finanziaria un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi previgenti in materia.**

MA, la regola di riparto dell'onere probatorio dovrebbe essere valorizzata sotto vari profili.

Art. 7 co. 5-bis DLGS 546/92: *L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme di accertamenti impugnati.*


ULTIM'ORA

Focus

Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

PRIMA RIFLESSIONE

La norma è applicabile non solo nelle cause relative agli accertamenti che rettificano in aumento la base imponibile attraverso la prospettazione (in positivo) di elementi reddituali non (sufficientemente) dichiarati dal soggetto passivo, ma anche in quelle relative alle contestazioni che (in negativo) disconoscono la spettanza, in tutto o in parte, di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive vantate dal contribuente.



Rispetto a quest'ultimo tipo di pretese, si è consolidato presso la Corte di Cassazione un (criticabile) orientamento che, mutuando in ambito fiscale i **Principi probatori di matrice civilistica** di **vicinanza della prova** e **disponibilità del mezzo di prova** (*ex multis*, Cass., SS.UU., 30 ottobre 2011, n. 13533), ha finito con il ribaltare l'onere della prova sul destinatario dell'avviso di accertamento (ossia sul soggetto che, secondo l'assioma della Cassazione, si troverebbe nelle condizioni migliori per assolverlo o che sarebbe più prossimo alla relativa fonte di prova), **sgravando** (di fatto) **l'Amministrazione finanziaria dal compito di giustificare la sua contestazione, in violazione dell'art. 42 DPR 600/1973, che espressamente richiede che l'avviso di accertamento risulti motivato anche in relazione al .. mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.**



Focus

Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

SECONDA RIFLESSIONE

Il co. **5-bis dell'art. 7 cit.**, sarebbe (anche secondo la Giurisprudenza anche di Cassazione) a ben vedere, è *meramente riproduttivo* (!?) in ambito tributario del canone generale secondo cui ... ***[c]hi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento***, mentre chi *“eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda ...* (art. 2697 cod. civ.).

Questo orientamento, già recepito in molti giudizi di merito (*ex multis*: Corte giust. trib. Il grado Abruzzo, sez. I, 9 febbraio 2024, n. 79; Corte giust. trib. Il grado Lombardia, sez. VIII, 6 novembre 2023, n. 3263; Id., sez. V, 10 ottobre 2023, n. 3025), **NON valorizza**, tuttavia, l'intenzione che ha guidato il legislatore quando ha introdotto la disposizione in discorso e non spiega affatto quale sarebbe il suo effetto pratico, se (di fatto) **NULLA è cambiato rispetto al passato (!?)**.



Focus

Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

SECONDA RIFLESSIONE

La norma sull'onere della prova **NON** autorizza più questo approccio, poiché per tutte le **violazioni contestate**, prescrive (senza eccezioni) che **gravi sull'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegarne il fondamento, fissando una regola che, a ben vedere, non può essere derogata nemmeno nelle liti da rimborso: a seguito dell'impugnazione del rifiuto** (espresso o tacito) opposto alla restituzione di tributi, sanzioni ed interessi o altri accessori non dovuti, **l'Amministrazione finanziaria resta tenuta a giustificare SEMPRE (!!!) il suo provvedimento** (anche sotto forma di silenzio giuridicamente significativo) **di reiezione.**

Il legislatore ha, infatti, adottato due espressioni distinte per descrivere l'onere della prova della parte privata e di quella pubblica: rispettivamente, al **soggetto passivo** spetta l'onere di ... **fornire le ragioni della richiesta di rimborso** ..., ossia di riversare nel processo le argomentazioni in fatto e in diritto circa la sussistenza del suo diritto di credito, già prospettate nell'istanza di rimborso non accolta; diversamente l'Amministrazione finanziaria ... **prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato** ... ossia **dimostra la legittimità e fondatezza del suo accertamento (o provvedimento di diniego).**




Focus


Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

SECONDA RIFLESSIONE

Con riferimento al *materiale probatorio* a cui il Giudice può attingere per formare *il suo libero convincimento*, la scelta legislativa impone di **circoscrivere il fondamento della decisione giudiziale agli *elementi di prova che emergono nel giudizio.***



La necessità che *emergano* nel corso del processo gli elementi che fondano la contestazione prospettata dall'Amministrazione finanziaria portare ad un *rafforzamento dell'istruzione probatoria* che, nella prassi, è stata **sacrificata nel contesto di udienze di trattazione spicce e finalizzate esclusivamente a ribadire le principali ragioni di opposizione delle parti.** (☹)



In particolare, all'*udienza pubblica* (ex art. 34 del DLGS 546/92), preliminarmente alla relazione sui *fatti e le questioni della controversia* ed all'*ammissione delle parti presenti alla discussione*, dovrebbe realizzarsi una fase nell'ambito della quale il **Giudice relatore** (nella veste di giudice istruttore) dia **accesso alla prova nel processo, dopo averne valutato la rilevanza e la pertinenza; una volta ammessa la prova, essa dovrà essere assunta; tale fase deve essere *propedeutica alla trattazione della causa*, al fine di raccogliere gli elementi necessari per decidere sulle questioni individuate e discusse dalle parti in *sede di udienza.***



TERZA RIFLESSIONE

Un terza riflessione può essere individuato nella parte della disposizione che prescrive che le ... *ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni ... debbano risultare solidamente fondate sugli elementi eccepiti dall'Amministrazione finanziaria convenuta, dovendo altrimenti il giudice "annulla[re] l'atto impositivo ...*

DOMANDA: *Possono ritenersi (ancora) legittimi gli accertamenti fondati esclusivamente su presunzioni?*

In Giurisprudenza, continua(-va) ad essere consentito il ricorso alle *presunzioni legali*: nelle fattispecie previste dal legislatore per supplire ai **deficit informativi del Fisco** e per *agevolare l'esercizio effettivo delle attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente accertare il fatto ignoto* (cioè l'esistenza e consistenza del reddito imponibile) limitandosi a contestare al contribuente la sussistenza della **situazione di fatto nota** (cioè il presupposto alla base del meccanismo inferenziale). Il co. 5-bis dell'art. 7 cit., descrivendo come il **fondamento della pretesa fiscale debba essere provato** recita ... **comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale** ... **non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria** (Cass. Ord. 30 gennaio 2024 n. 2746 Corte giust. trib. Il grado Lazio, sez. VI, 12 febbraio 2024, n. 981; Corte giust. trib. Il grado Lazio, sez. VIII, 11 gennaio 2024, n. 298).

Focus

Art. 7 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

TERZA RIFLESSIONE

Pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria ponga a fondamento della sua pretesa impositiva una **prova presuntiva**, sul contribuente **non scatta alcun onere di prova contraria**.

La difesa del destinatario dell'atto *impoesattivo* può, infatti, basarsi **sull'inattendibilità, illogicità o implausibilità del ragionamento inferenziale fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria, senza la necessità di fornire prove contrarie**; se il ragionamento inferenziale **NON** risulta applicato in modo adeguato ... **a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale** ... le ragioni della pretesa, **il Giudice dovrà ritenere la richiesta del Fisco sfornita di fondamento**.

Quanto alla misurazione della norma sull'onere della prova con riguardo alle c.d. **presunzioni giurisprudenziali**, ossia a quegli orientamenti attraverso i quali i giudici, al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, si (auto)legittimano ad invertire la regola generale di distribuzione dell'onere della prova, traendo da una **ricorrenza nella prassi** (ad es. la distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base azionaria) **una regola** (es. un regime di trasparenza degli utili delle società di capitali, privo di fondamento normativo), stabilire che il Giudice **annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente** postula l'esigenza che il Giudice tributario effettui una valutazione sempre nuova e diversa, come ogni volta diverso è lo specifico atto autonomamente impugnabile sul quale Egli è sollecitato dal ricorrente ad esprimersi.



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario*

Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

La **L. 130/2022** ha introdotto nel *Processo tributario* l'*Istituto della testimonianza scritta*.

In base alla nuova formulazione dell'art. 7 co. 4 del DLgs. 546/92, il **Giudice può, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, ammettere la prova testimoniale assunta con le forme di cui all'art. 257-bis c.p.c.**

Nei casi in cui la pretesa sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Eppure lo stesso art. 7 co. 4 del DLgs. 546/92 fino alla L. 130/2022 ha da sempre vietato la **testimonianza scritta nel processo tributario (!⊗)**.

Le cause del divieto e del suo parziale superamento sono molte, essenzialmente da imputare alla **necessità che il processo tributario** (che nasce come *processo documentale*) si svolga in tempi celeri e all'introduzione nella disciplina processual-civilistica della testimonianza scritta ex **257 C.P.C.**.

Decorrenza

La **testimonianza scritta** può essere assunta, in base a quanto previsto dal **co. 3 dell' art. 8 della L. 130/2022**, con riguardo ai ricorsi, sia di primo che di secondo grado, notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge (**16.9.2022**).



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario*

Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Presupposti della testimonianza scritta

L' art. 7 del DLgs. 546/92 ha introdotto un *mezzo istruttorio tipico*, disponendo che la Corte possa disporre la prova testimoniale scritta, se *necessario ai fini decisori*.

Tale prova incontra un limite nei casi in cui la pretesa tributaria si fondi su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso: è, infatti, ammessa solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

La **testimonianza scritta trova applicazione per qualsiasi processo incluse le liti di rimborso nonché in appello**, fermi i limiti dell' art.58 del DLgs. 546/92.

ATTENZIONE!

La parte può chiedere l'assunzione della testimonianza scritta *in qualsiasi atto processuale* (!?) quindi, nel *ricorso*, nelle *controdeduzioni* o in *apposita istanza*: ... *Qualora tale istanza venga avanzata con la memoria di cui all'art. 32, comma 2, d.lgs. n. 546 o in occasione della discussione in pubblica udienza e la controparte non abbia la possibilità di svolgere i conseguenti rilievi o iniziative istruttorie, il giudice dovrà disporre un differimento della trattazione della controversia, onde consentire l'adeguato svolgimento del contraddittorio ...*



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario* Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

ATTENZIONE!

Dovrà trattarsi di *richiesta circostanziata*, infatti *la testimonianza scritta deve essere necessaria*.

Occorre quindi **dimostrare la ragione per cui è necessario che il testimone risponda a specifici quesiti, indicando quali.**

ATTENZIONE!

L'adozione della testimonianza è lasciata alla *discrezionalità del giudice*, che può *ritenerla superflua quindi negarla*, così come può ammetterla solo in riferimento ad alcuni quesiti da porre al testimone proposti (o meno) dalle parti.

ATTENZIONE!

Adozione d'ufficio della testimonianza: la testimonianza sembra **poter essere assunta anche d'Ufficio dal Giudice.**

ATTENZIONE!

La testimonianza scritta può essere disposta:

- nell'ipotesi in cui il **Giudice lo ritenga necessario ai fini della decisione;**
- anche **senza l'accordo fra le parti.**

In dottrina si è affermato come la necessità sussista quando la testimonianza **... risulti utile ai fini del giudizio, e cioè ogniqualvolta sia idonea a determinare una modificazione del quadro probatorio, indipendentemente dal fatto che il convincimento del giudice si sia già formato o meno ...**




Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario*


Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Onde appurare quando il Giudice dovrebbe disporre la testimonianza scritta, in attesa delle prime pronunce può essere utile richiamare la Giurisprudenza in tema di utilizzo dei poteri istruttori *ex art. 7* del DLgs. 546/92, ancorché essa non sia propriamente un **mezzo istruttorio** ma una **prova**.



Considerato che il Processo tributario, benché ispirato al **Principio dispositivo**, è contraddistinto da una **forte disparità tra le parti**, sebbene il Giudice non possa utilizzare i propri poteri **a fini esplorativi**, sostituendosi alle parti, è ragionevole che possa avvalersene per colmare, quantomeno in parte, la disparità tra le parti medesime. Così il Giudice **NON** deve ... **acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio salvo che sia impossibile o sommariamente difficile esercitarlo**

ESEMPIO



La **testimonianza** dovrebbe essere disposta **quando per il contribuente è difficile se non impossibile reperire informazioni da terzi soggetti** (in tema di frodi IVA, spese sostenute per crediti ricerca e sviluppo, accertamenti basati sulle percentuali di ricarico utilizzati da aziende concorrenti ...); oppure, mettendosi nell'*ottica della parte pubblica*, **vi sia esigenza di confermare quanto presente in dichiarazioni di terzi prodotte dal contribuente.**



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario* Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Giudizio di appello

L' art. 58 co. 1 del DLgs. 546/92 prevede che ... *Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile ...* .

➡ In Appello, di conseguenza, oltre alla *necessità della testimonianza* dovrà essere **dimostrato di non averla potuta invocare in primo grado per un motivo scusabile**.

Incidentalmente, si ricorda che per quanto riguarda i documenti, in appello questi possono sempre essere prodotti ex 58 co. 2 del DLgs. 546/92, **a condizione di dimostrare perché in primo grado la produzione non è avvenuta** (ad esempio a seguito dell'emersione dal fascicolo di ulteriori documenti prodotti o inizialmente sconosciuti).

Giudizio di rinvio

Il *Giudizio di rinvio*, disciplinato dall'art. 63 del DLgs. 546/92, è tendenzialmente un *processo chiuso*, circoscritto al Principio di diritto enunciato dalla Cassazione.

È quindi **difficile ipotizzare che il Giudice possa assumere la testimonianza scritta**.

➡ Il discorso è diverso nel c.d. *rinvio restitutorio* (esempio, rinvio al primo grado per violazione del litisconsorzio necessario), in cui **la testimonianza scritta potrebbe essere assunta senza problemi, sempre che sia necessaria ai fini della decisione**.



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario*

Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Rapporti con il PVC e gli altri atti di verifica

L' art. 7 co. 4 del DLgs. 546/92 prevede ... *Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale ...* .

ATTENZIONE

La lettera della norma sembra significare che, **quando la verifica origini da un verbale di constatazione, il contenuto delle attestazioni provenienti dal pubblico ufficiale non possa essere contestato mediante la testimonianza scritta.**

Questa lettura è coerente con *il valore fidefacente delle attestazioni del pubblico ufficiale* presenti nell'atto pubblico ai sensi dell' art. 2700 cod. civ. : per contestarle serve, come noto, la *querela di falso* e ciò non viene meno a seguito dell'introduzione della testimonianza scritta.

Il Principio, naturalmente, **vale per tutti gli atti pubblici dai quali scaturisce la pretesa fiscale, quindi, oltre al PVC, si può trattare dell'avviso di accertamento (o altro atto impositivo) così come di verbali redatti dall'Agenzia delle Entrate.**

Ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., ... *l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti ...* .

Alcuni documenti che possono essere prodotti nel processo tributario hanno valore di atto pubblico, come il processo verbale di constatazione, alla relata di notifica o all'avviso di ricevimento, e agli atti notarili.



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario* Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023) Rapporti con il PVC e gli altri atti di verifica

ATTENZIONE!

L'atto pubblico *fa fede* fino a *querela di falso*, **MA NON** per ogni affermazione ivi contenuta, bensì **per le sole attestazioni che riguardano l'attività svolta dal pubblico ufficiale, la constatazione dei fatti avvenuti in sua presenza e il ricevimento delle dichiarazioni rese** limitatamente al loro contenuto estrinseco.

Di conseguenza, **alcuna pubblica fede è attribuita alle dichiarazioni dei terzi che i verificatori riportano nel verbale, nonché per qualsiasi valutazione, ragionamento o supposizione effettuata dai verificatori.**

| Fattispecie | Pubblica fede |
|---|---|
| Dichiarazioni di terzi | Cass. 9.11.2011 n. 23397 e C.T. Prov. Brescia 10.8.2017 n. 514/1/17 (No) |
| Dichiarazione del consegnatario di convivenza col destinatario/contribuyente | Cass. 6.6.2007 n. 13216 (No) ← |
| Dichiarazione di avvenuta corresponsione del prezzo prima della stipula dell'atto pubblico | Cass. 3.11.2017 n. 26140 (No) |
| Carattere fittizio di transazioni commerciali | Cass. 28.1.2010 n. 1818 (No) |
| Riscontro dei dati tra fatture e registro acquisti | Cass. 10.12.2007 n. 25730 (Si) |
| Esistenza di un determinato documento | Cass. 21.10.2013 n. 23747 (Si) ← |



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario* Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023) Rapporti con il PVC e gli altri atti di verifica

Casistica

Laddove la *pretesa fiscale* sia basata su *atti facenti fede sino a querela di falso*, la testimonianza può riguardare, come indicato nella tabella precedente, **il contenuto intrinseco delle dichiarazioni dei terzi**, per fare l'esempio più semplice.

Oltre a ciò, è evidente che: **la pubblica fede NON riguarda MAI le valutazioni e le supposizioni inserite dai verificatori nel verbale di constatazione o in altri atti.**

Così, la *testimonianza scritta* può concernere **qualsiasi dichiarazione resa dal terzo ai verificatori e lo stesso vale per le deduzioni dei verificatori sulle percentuali di ricarico.**

Oltre a ciò **... qualora sia constatata con prove documentali nel PVC l'esistenza di una contabilità in nero a carico di un imprenditore, il Fisco, nel corso del processo, potrà raccogliere testimonianze di clienti circa eventuali pagamenti non fatturati, mentre il contribuente potrà dimostrare l'esistenza di eventuali costi neri da contrapporre ai ricavi accertati ...**

Un ulteriore caso in cui la testimonianza può essere utile si ha laddove **l'Erario basi l'accertamento sulla presunzione di distribuzione di utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base sociale.**

ATTENZIONE!

L'**estraneità del socio alla gestione sociale**, che può far venir meno il recupero in capo al socio stesso, **può essere oggetto di testimonianza.**



Focus

Testimonianza scritta nel *processo tributario*

Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Rapporti con il PVC e gli altri atti di verifica

Le dichiarazioni di terzi

La giurisprudenza ritiene **ammissibili le dichiarazioni di terzi nel processo tributario, raccolte dai verificatori nel corso della verifica fiscale, sebbene con valore tendenzialmente indiziario.**

Quanto a tali dichiarazioni, **non ci sono particolari formalità per il loro reperimento e il terzo non deve essere assistito da un difensore.**

Il processo tributario è da sempre stato considerato ad *istruzione esaurita*, nel senso che **manca una vera fase istruttoria, in cui le prove vengono ammesse dal giudice e valutate nel contraddittorio tra le parti**; quindi: *l'istruzione della prova testimoniale si concretizza nel deposito di documenti presso la segreteria e nel loro esame in udienza.* Si ha così la **necessità di ammettere una prova, di assumerla e di valutarla nel contraddittorio tra le parti.**

Poiché il rito tributario è caratterizzato dall'unica udienza, **tutto verrà discusso nell'udienza di discussione** ex art. 34 del DLgs. 546/9258 o nella Camera di Consiglio ex art. 33 del DLgs. 546/92 (*unica udienza non significa che le parti compariranno una sola volta, ben potendoci essere più sedute*).

ATTENZIONE

Si ritiene che **l'indicazione dei quesiti dovrà essere contenuta nell'ordinanza con cui il giudice ammette la prova e dà mandato alla parte di predisporre il modello di testimonianza e di notificarlo al testimone.**

Può succedere che più parti intendano **porre diversi quesiti al testimone con necessità di una distinta notifica del modello al testimone.**



Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)


Modello di testimonianza

Ad oggi il Ministero dell'Economia e delle Finanze non ha approvato un modello specifico per la testimonianza scritta nel processo tributario.

Per questa ragione, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha affermato che **occorre avvalersi del modello approvato con decreto del Ministero della Giustizia 17.2.2010, con le necessarie modifiche e integrazioni, come previsto all' art. 103-bis disp. att. c.p.c.**

Mentre l'Allegato A al decreto richiamato riguarda il modello vero e proprio, nell'Allegato B sono presenti le istruzioni alla relativa compilazione.

ALLEGATO A


Repubblica Italiana
DICHIARAZIONE TESTIMONIALE SCRITTA
art. 257 bis del codice di procedura civile

| | |
|---|------------------|
| Procedimento civile n. | |
| Ufficio Giudiziario | |
| Parti in causa: | |
| 1) | 2) |
| Difeso dall'Avv. | Difeso dall'Avv. |
| 3) | 4) |
| Difeso dall'Avv. | Difeso dall'Avv. |
| 5) | 6) |
| Difeso dall'Avv. | Difeso dall'Avv. |
| 7) | 8) |
| Difeso dall'Avv. | Difeso dall'Avv. |
| ordinanza che ha disposto la testimonianza scritta | |
| termine entro il quale le risposte devono essere spedite o consegnate | |



Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Modello di testimonianza

| IL/LA SOTTOSCRITTO/A | |
|------------------------------------|--|
| 1. Nome: | |
| 2. Cognome: | |
| 3. Luogo di nascita: | |
| 4. Data di nascita: | |
| 5. Professione: | |
| 6. Residenza o domicilio: | |
| 7. Telefono: | |
| 8. Indirizzo di posta elettronica: | |
| DICHARA | |
| <input type="checkbox"/> | 9. di aver letto e compreso le avvertenze contenute nelle istruzioni allegate al presente modulo circa l'obbligo di dire la verità e le conseguenze penali previste dalle leggi vigenti nel caso di testimonianza falsa o reticente Firma |
| <input type="checkbox"/> | 10. di essere, pertanto, consapevole della responsabilità morale e giuridica che assume con la propria deposizione e di impegnarsi a dire tutta la verità e a non nascondere nulla di quanto è a propria conoscenza Firma |
| DICHARA INOLTRE | |
| <input type="checkbox"/> | 11. di astenersi dal testimoniare per i seguenti motivi: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Motivi dell'astensione: Firma |
| <input type="checkbox"/> | 12. di essere coniuge, parente o affine di una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Tipo di rapporto: Parte di cui si è coniuge, parente o affine: Firma |

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI

Io sottoscritto/a
atteso che il/la sig.
persona da me identificata attraverso
ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza

firma e timbro dell'ufficio



Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Modello di testimonianza

| | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | 13. di avere i seguenti rapporti di lavoro con una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Parte con la quale si ha il rapporto di lavoro: Tipo di rapporto di lavoro e mansioni svolte: Data di inizio ed eventuale data di fine del rapporto di lavoro: firma |
| <input type="checkbox"/> | 14. di avere i seguenti rapporti personali con una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Parte con la quale si ha un rapporto personale: Tipo di rapporto personale: firma |
| <input type="checkbox"/> | 15. di avere il seguente interesse personale nella causa: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Tipo di interesse personale: firma |

SPAZIO NON UTILIZZABILE

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI

Io sottoscritto/a
attesto che il /la sig.
persona da me identificata attraverso
ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza

firma e timbro dell'ufficio



Art. 7 co. 4 DLGS 546/92 (ex DLGS 220/2023)

Modello di testimonianza

| AVVERTENZA | |
|---|--|
| Prima di compilare e sottoscrivere le risposte leggere attentamente le avvertenze contenute a pagina 4 delle istruzioni allegate al presente modulo | |
| Domanda n. 1: | |
| Risposta: | |
| firma | |
| Domanda n. 2: | |
| Risposta: | |
| firma | |

Io sottoscritto/a
attesto che il/la
persona da me identificata attraverso
ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI

firma e timbro dell'ufficio



Focus

**L'ALTERNATIVA AL CONTENZIOSO:
LE NUOVE PROCEDURE DI ACCERTAMENTO
QUANDO CONVIENE DEFINIRE?**



Prassi applicativa in materia di accertamento acquiescenza ed adesione

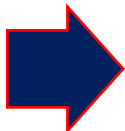
A partire dagli atti emessi dal **30 aprile 2024**, entrano in vigore **le nuove procedure di accertamento** che, innovando rispetto alla vigente normativa, consentono di definire in adesione i verbali di constatazione e gli **schemi di atto**, previsti dallo Statuto del contribuente, nell'ambito del Principio del contraddittorio.

Inoltre, il contribuente, a fronte dei verbali di constatazione, potrà utilizzare anche il ravvedimento operoso e, con l'entrata in vigore del nuovo decreto sulle sanzioni (attualmente all'esame delle competenti commissioni parlamentari), **potrà regolarizzazione mediante ravvedimento anche le violazioni che scaturiscono dagli schemi di atto.**

Come scegliere tra le diverse opzioni?



CHI è interessato dal procedimento di accertamento riformato ?



Tutti i contribuenti destinatari di un ***processo verbale di constatazione***, di uno ***schema di atto*** o di un ***avviso di accertamento*** o di ***rettifica*** ovvero di un **atto di recupero dei crediti indebitamente compensati non dipendente da un precedente accertamento, in materia di imposte sui redditi, IRAP, IVA, imposte sulle successioni e donazioni, registro, ipotecaria, catastale, emesso a decorrere dal 30 aprile 2024.**



COSA?

Interessano le **novità in materia di accertamento e definizione deflativa le modifiche alla Legge 212/2022** (Statuto del Contribuente), DLGS 218/1997 (accertamento con adesione ed acquiescenza) per quanto collegate al **DLGS 219/2023** (in materia di Statuto del contribuente), **DLGS 13/2024** (in materia di Accertamento e CPB) **in vigore per gli atti a partire dal 30.4.2024.**

ATTENZIONE!

In attesa del DLGS SANZIONI sulla base dello schema di Decreto che **avrà per oggetto in particolare *ravvedimento operoso e sanzioni tributarie.***



FOCUS

L' art. 6-bis del *nuovo* Statuto del Contribuente, introduce il **Principio del contraddittorio**, stabilendo che **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria** (art. 19, co. 1, DLGS 546/1992, il c.d. perimetro interno del processo tributario) **sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.**

A tal fine, l'amministrazione finanziaria è **tenuta a comunicare al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità**, il c.d. **schema di atto**, che è **autonomamente impugnabile**, assegnando un termine **non inferiore a 60 giorni** per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

L'**atto** (avviso di accertamento, avviso di rettifica, atto di irrogazione delle sanzioni, etc.) **non è adottato prima della scadenza di tale termine**

NOTA BENE: se la scadenza è successiva al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, **il termine di decadenza è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.**



FOCUS

L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

ATTENZIONE: NON sussiste il Diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze (ad es. gli avvisi bonari e comunicazioni ex artt. 36bis e 36ter DPR 600/1973 ed art. 54bis DPE 633/1972), nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

L'art. 6 co. 1, DLGS 218/1997 stabilisce che **il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.**

Nel caso di **definizione mediante adesione**, le sanzioni si applicano nella misura di **1/3 del minimo previsto dalla legge** (art. 2 co. 5 DLGS 218/1997).

Nel caso di un processo verbale di constatazione, il nuovo art. 5-quater del DLGS 218/1997 prevede la possibilità di **prestare adesione al verbale** (in presenza di verbale di constatazione è possibile anche regolarizzare le violazioni constatate mediante ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 co. 1, lettera b-quater, DLGS 472/1997).



FOCUS

ATTENZIONE!

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale mediante comunicazione, da parte del contribuente, al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate indicato nel verbale e all'organo che lo ha redatto. In caso di comunicazione dell'adesione al verbale, entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

In presenza dell'adesione al processo verbale, la misura delle sanzioni applicabili è pari a 1/3 del minimo "ridotta alla metà" (quindi, 1/6 del minimo).

ATTENZIONE!

Il contribuente potrebbe anche regolarizzare, in tutto o in parte, le violazioni emergenti dal verbale di constatazione mediante ravvedimento operoso, con l'applicazione di una sanzione pari a 1/5 del minimo (art. 13 comma 1, lettera b-quater, DLGS n. 472/1997).

Nel caso di notifica dello schema di atto autonomamente impugnabile (art. 6-bis L. 212/200) il contribuente, entro 30 giorni, può formulare istanza di accertamento con adesione (art.6 co. 2-bis, DLGS 218/1997).



FOCUS

ATTENZIONE!

➡ In *alternativa*, il contribuente può presentare **istanza di accertamento con adesione anche nei 15 giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero**, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello **schema di atto**.

➡ Come precisato dal comma 2-*quater* dello stesso art. 6, infatti, **il contribuente che si è avvalso della facoltà di presentare istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dello schema di atto, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero**.

In questi casi, la definizione dello *schema di atto* mediante **adesione** comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura di **1/3 del minimo previsto dalla legge** (art.2 co. 5, DLGS 218/1997).

Lo schema di decreto legislativo relativo alle sanzioni tributarie, per le violazioni commesse **a partire dal 30 aprile 2024** (nel testo all'esame delle competenti commissioni parlamentari), **prevederà la possibilità di regolarizzare le violazioni anche mediante ricorso al ravvedimento**.



FOCUS

ATTENZIONE!

Come fare?

Nel caso di **avviso di accertamento o di rettifica**, ovvero **atto di recupero**, per i quali si applica il **contraddittorio preventivo**, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione o entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto (sempre a sensi art. 6-bis L. 2312/200) **oppure nei 15 giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.**

Salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni formulate a seguito della comunicazione dello schema di atto emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

Ferma la possibilità per il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche di chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

ATTENZIONE

Il contribuente che **presenta istanza di accertamento con adesione sulla base dello schema di atto, senza che la procedura si concluda con la definizione, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.**



FOCUS

Quando aderire?

Per i **verbali di constatazione**, il contribuente può prestare adesione entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale mediante comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di **adesione condizionata** alla **rimozione di errori manifesti**, nei 10 giorni successivi alla comunicazione dell'adesione condizionata, l'organo che ha redatto il verbale può correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I termini per l'accertamento sono in ogni caso sospesi fino alla comunicazione dell'adesione del contribuente e comunque non oltre la scadenza del 30° giorno dalla consegna del verbale di constatazione.

Nel caso di **adesione al verbale senza condizioni**, entro i 60 giorni successivi dalla comunicazione del contribuente, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Nel caso di **adesione condizionata alla rimozione di errori manifesti**, il termine di 60 giorni decorre dalla comunicazione effettuata all'Agenzia delle Entrate da parte dell'organo che ha redatto il verbale.

Le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità ordinarie (a sensi art. 8 DLGS 218/1997); sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione. In caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme.



FOCUS

Calcolare il risparmio di imposta e sanzioni (ed interessi)

ATTENZIONE!

Vediamo le *diverse opzioni* previste dalla Legge per **definire le contestazioni formulate dall'Amministrazione finanziaria mediante adesione** (al verbale di constatazione, allo schema di atto, all'avviso di accertamento o rettifica ovvero all'atto di recupero).

ATTENZIONE!

In caso di *instaurazione del contraddittorio per l'adesione*, il contribuente potrebbe ottenere una **riduzione del quantum accertato**; invece, l'adesione al verbale di constatazione può avere ad oggetto esclusivamente il **contenuto integrale del verbale, salva la correzione di errori manifesti**.

Caso n. 1

Al termine di un controllo viene redatto un *verbale di constatazione* con il seguente esito:

- *dichiarazione infedele* per IVA non detraibile (10 fatture): 12.000 euro;
- *sanzione minima*: 10.800 euro (90%*).

(*) Nota bene!

Lo schema di decreto relativo alla riforma delle sanzioni riduce la sanzione al 70%
(della maggiore imposta accertata).



Calcolare il risparmio di imposta e sanzioni (ed interessi)

Ipotesi n. 1: definizione del verbale

Il contribuente comunica all'Ufficio che intende prestare adesione al verbale.

Importi dovuti (non si considerano gli interessi):

- IVA: 12.000 euro
- sanzione edittale minima: 10.800 euro
- **sanzione ridotta (1/6): 1.800 euro**
- **totale dovuto: 13.800 euro** (12.000 + 1.800)

Ipotesi n. 2: comunicazione dello schema di atto

Il contribuente **non presta adesione al verbale** e attende la comunicazione dello schema di atto, in quanto ritiene che una parte delle fatture contestate (pari a un'IVA di 4.000 euro) sia relativa a IVA detraibile; quando riceve la comunicazione dello schema di atto, conforme alle contestazioni emergenti dal verbale, presenta istanza di adesione.

Riduzione del quantum in sede di adesione

Qualora, in sede di adesione, l'Ufficio riduca la pretesa impositiva in accoglimento delle eccezioni di parte, si avrebbe:

- IVA: 8.000 euro
- sanzione edittale minima: 7.200 euro
- **sanzione ridotta (1/3): 2.400 euro**
- **totale dovuto: 10.400 euro** (8.000 + 2.400)

Nessuna riduzione del quantum in sede di adesione

Qualora, in sede di adesione, l'Ufficio non riduca la pretesa impositiva, confermando quanto emerge dallo Schema di atto, si avrebbe:

- IVA: 12.000 euro
- sanzione edittale minima: 10.800 euro
- **sanzione ridotta (1/3): 3.600 euro**
- **totale dovuto: 15.600 euro** (12.000 + 3.600)



Calcolare il risparmio di imposta e sanzioni (ed interessi)

Caso n. 2

Al termine di un controllo viene redatto un verbale di constatazione con il seguente esito:

- dichiarazione infedele IVA. Imposta dovuta: 22.000 euro
- dichiarazione infedele IRES. Imposta dovuta: 24.000 euro
- dichiarazione infedele IRAP. Imposta dovuta: 3.900 euro

Sanzione edittale:

Continuazione (art. 12, commi 2 e 3)

- sanzione più grave: 21.600 euro ($24.000 \times 90\%$)
- aumento di 1/5 (art. 12, comma 3): 25.920 euro
- aumento di 1/4 (art. 12, comma 2): 32.400 euro
- **sanzione complessiva continuazione: 32.400 euro**

L'art. 12 co. 8 DLGS 472/1997 stabilisce che **nei casi di accertamento con adesione, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.**

La sanzione conseguente alla **rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata** (artt. 16 e 17 DLGS 472/1997) **non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.**

L'art. 15 DLGS 218/1997 stabilisce che *"in ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo"*; **stessa disposizione è recata dall'art. 16, co. 3 ed art. 17, comma 2, DLGS 472/1997 per la definizione agevolata delle sanzioni.**

Cumulo materiale:

Totale sanzione: 44.910 euro ($49.900 \times 90\%$)

Calcolo di 1/3 delle violazioni più gravi relative a ciascun tributo

- IVA: 6.600 euro ($22.000 \times 90\%/3$)
- IRES: 7.200 euro ($24.000 \times 90\%/3$)
- IRAP: 1.170 euro ($3.900 \times 90\%/3$)
- **totale "minimi": 14.970 euro**

In caso di adesione, acquiescenza o definizione agevolata, la sanzione applicabile non può essere inferiore a 14.970 euro (ridotta alla metà in caso di adesione al verbale di constatazione (art.5-quater, co. 6, DLGS 218/1997)).



Calcolare il risparmio di imposta e sanzioni (ed interessi)

Caso n. 2

Ipotesi 1: definizione del verbale

Il contribuente comunica all'Ufficio che **intende prestare adesione al verbale**.

Importi dovuti (non si considerano gli interessi):

- imposte: 49.900 euro (22.000 + 24.000 + 3.900)
- sanzione edittale minima: 44.910 euro
- **sanzione ridotta (1/6): 7.485 euro**
- **totale dovuto: 57.385 euro (49.900 + 7.485)**

Ipotesi 2: Comunicazione dello schema di atto

Il contribuente non presta adesione al verbale e attende la comunicazione dello schema di atto, in quanto ritiene che una parte dei rilievi siano infondati: quando riceve la comunicazione dello schema di atto, conforme alle contestazioni emergenti dal verbale, presenta istanza di adesione.

Riduzione del quantum in sede di adesione

Qualora, in sede di adesione, l'Ufficio riduca la pretesa impositiva del 20% in accoglimento delle eccezioni di parte, si avrebbe:

- IVA dovuta: 17.600 euro
- IRES dovuta: 19.200 euro
- IRAP dovuta: 3.120 euro
- Totale imposte: 39.920 euro
- sanzione edittale minima: 35.928 euro
- **sanzione ridotta (1/3): 11.976 euro**
- **totale dovuto: 51.896 euro (39.920 + 11.976)**

Nessuna riduzione del quantum in sede di adesione

Qualora, in sede di adesione, l'Ufficio non riduca la pretesa impositiva, confermando quanto emerge dallo schema di atto, si avrebbe:

- IVA dovuta: 22.000 euro
- IRES dovuta: 24.000 euro
- IRAP dovuta: 3.900 euro
- Totale imposte: 49.900 euro
- sanzione edittale minima: 44.910 euro
- **sanzione ridotta (1/3): 14.970 euro**
- **totale dovuto: 64.870 euro (49.900 + 14.970)**



<https://www.linkedin.com/in/gianluca-rossi-b98458b7/>

rossig@studiorossieassociati.it - <http://www.studiorossieassociati.it/>

