

Più garanzie Controlli, sanzioni ed errori del Fisco: ecco cosa cambia

Dal contraddittorio all'autotutela obbligatoria alle nullità. Il nodo degli interpelli a pagamento

Dario Aquaro alle pagg. 2-3

Diritti del contribuente, cambiano i rapporti con il Fisco: le novità dello Statuto in 7 punti

Le garanzie. Dal contraddittorio a tutto campo all'autotutela obbligatoria per arrivare all'accertamento il decreto (a costo zero) approvato dal Governo aggiorna la legge 212/2000 e dà nuove opportunità

Dario Aquaro

La garanzia del contraddittorio preventivo con il Fisco. La possibilità di eccepire sempre l'eventuale nullità degli atti. La proporzionalità dei procedimenti e delle sanzioni. Il divieto di bis in idem negli accertamenti. L'obbligo di ritirare d'ufficio i provvedimenti illegittimi. L'intelligenza artificiale al servizio degli strumenti deflativi del contenzioso. Il restyling degli interpelli. Sono alcuni dei principali "titoli" che andranno ad alimentare e ricostituire lo Statuto dei diritti del contribuente, a 23 anni dalla sua nascita.

La legge 2012/2000 (spesso tradita) si prepara a una nuova vita con le modifiche previste dal decreto attuativo della delega fiscale, approvato dal Governo il 23 ottobre e atteso in Parlamento. Un decreto "a costo zero", che non richiede risorse e che dunque potrà essere portato avanti in tempi rapidi, come spiegato più volte dal vice ministro all'Economia, Maurizio Leo. Il quale, dopo i quattro decreti legislativi partoriti nelle scorse due settimane

dal Governo, ha già annunciato l'arrivo dei testi su sanzioni, accertamento e concordato.

1

CONTRADDITTORIO Confronto preventivo su tutti i tributi

Più margini per il confronto Fisco-contribuente. Secondo il nuovo articolo 6-bis dello Statuto ("Principio del contraddittorio"), l'agenzia delle Entrate dovrà comunicare al contribuente lo schema del provvedimento che intende adottare, concedendo 60 giorni per avanzare eventuali controdeduzioni o - previa richiesta - estrarre una copia degli atti del fascicolo. Questa fase potrà

essere prorogata di altri 30 giorni (arrivando quindi a 90 giorni), se l'amministrazione lo ritiene necessario ai fini del contraddittorio. Scaduto il tempo per elaborare queste controdeduzioni, il Fisco potrà adottare il provvedimento entro 120 giorni successivi.

Il contraddittorio sarà obbligatorio per gli atti impositivi e sanzionatori relativi a tutti i tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali. Restano fuori gli atti "automatizzati", di liquidazione e di controllo formale, che saranno in-



dividuati da un decreto del Mef, e anche «i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione». In sostanza, il contraddittorio obbligatorio allarga lo spettro: non differenzierà più – come accade oggi – tra tipologie di controllo (a tavolo o con accesso) né tra tributi (armonizzati e no).

2

IRREGOLARITÀ **La nullità dell'atto potrà essere sempre rilevata**

Verrà espressamente definita la differenza tra annullabilità e nullità degli atti impostivi e sanzionatori del Fisco. Il nuovo articolo 7-bis dello Statuto prevede innanzitutto che gli atti impugnabili in giudizio siano annullabili per violazione di legge, incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. I motivi di annullabilità e infondatezza dovranno essere sollevati con il ricorso introduttivo alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

Ma non saranno mai causa di annullabilità (nuovo articolo 7-quater) le mancate o erronee indicazioni delle informazioni che l'articolo 7, comma 2, dello Statuto richiede negli atti del Fisco: l'ufficio presso cui ottenere informazioni; il responsabile del procedimento; l'organo o l'autorità cui chiedere un riesame; le modalità di impugnazione.

Diverso da quello dell'annullabilità è il regime della nullità degli atti (articolo 7-ter). Oggi la nullità di un atto (qualificata così per legge) può essere eccepita solo con il ricorso introduttivo, mai dopo, e non è rilevabile d'ufficio dal giudice. Altrimenti l'atto, pur viziato, continua a produrre effetti giuridici. La nuova norma dispone invece che tali vizi di nullità possano essere «sempre eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria», cioè anche dopo il ricorso, e siano rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio: aprendo al rimborso di quanto versato, fatti salvi i casi di prescrizione.

La novità – precisa il decreto – varrà solo per i vizi di nullità così qualificati in futuro dalla legge: dunque, non per tutti quelli che già oggi sono considerati tali. Gli esclusi, di conseguenza, dovranno essere trattati come cause di annullabilità (non

di nullità) e seguire quel regime. Tra i vizi sottoposti a questa revisione potrebbero esserci, per esempio, le contestazioni di abuso del diritto, i cui atti devono motivare, a pena di nullità, circa la condotta, le norme o i principi elusi, gli indebiti vantaggi fiscali. O l'accertamento che è considerato nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e via dicendo.

3

ACCERTAMENTO **Un unico controllo per ogni anno d'imposta**

Sul versante dell'accertamento, il nuovo articolo 7-quinquies sancisce esplicitamente l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti oltre i termini di permanenza presso la sede del contribuente soggetto a verifica (che sono 30 giorni più altri 30, ridotti a 15 per i lavoratori autonomi). O acquisiti «in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute». Si tratta di un «riconoscimento» ufficiale che manca nell'ordinamento tributario, a differenza dell'ambito penale in cui le prove acquisite violando la legge non possono essere usate e «l'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento» (articolo 191 del Codice di procedura penale, si veda Il Sole 24 del 26 ottobre).

A frenare in origine la moltiplicazione dei procedimenti accertativi interviene invece il nuovo articolo 9-bis con il divieto di bis in idem. L'accertamento dovrà essere unico per ciascuna imposta e per ciascun anno (salvo diverse disposizioni di legge). Il criterio, in realtà, è sempre stato affermato in dottrina e giurisprudenza. Ma è stato derogato con lo strumento dell'accertamento parziale, che da eccezione è diventato regola così di fatto «aggirando» il divieto (si veda Il Sole 24 Ore del 24 ottobre). Questo accertamento «a singhiozzo», con più atti parziali, nel tempo è venuto a sovrapporsi all'accertamento ordinario ed è stato già criticato dalla Cassazione. Si vedrà quali saranno le «specifiche disposizioni» che consentono di derogare al «nuovo» principio di ne bis in idem.

4

PROPORZIONALITÀ **Procedimenti e sanzioni mai in eccesso**

Da un lato l'interesse generale dell'Erario a incassare i tributi; dall'altro i diritti fondamentali del contribuente. Al bilanciamento tra queste due tutele è dedicato un nuovo articolo dello Statuto, il 10-ter, che introduce il «Principio di proporzionalità nel procedimento tributario», per evitare che l'azione amministrativa sia «eccedente rispetto ai fini perseguiti» e non vada a limitare i diritti dei cittadini. Il Fisco non dovrà andare oltre quanto «strettamente necessario» al proprio obiettivo, e sarà chiamato a rispettare questo equilibrio anche nelle misure di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale e nelle sanzioni tributarie. Su quest'ultimo aspetto, la stessa legge delega 111/23, all'articolo 20, chiede di «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli essenziali in altri Stati europei». In attesa del provvedimento sulle penalità, lo Statuto fissa il principio.

5

ATTI ILLEGITTIMI **Autotutela obbligatoria quando l'errore è palese**

Errori di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, o anche errori materiali dei contribuenti, facilmente riconoscibili. In queste ipotesi, in cui l'errore è palese, il Fisco sarà tenuto ad annullare – in tutto o in parte – gli atti impositivi, senza che sia il contribuente a doverlo chiedere con un'istanza. E ciò anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

L'autotutela, uno degli strumenti deflativi del contenzioso, diventerà quindi obbligatoria. L'Agenzia non procederà a questa autocorrezione –

con l'annullamento d'ufficio o la rinuncia all'imposizione – solo per motivi sui quali sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole alle Entrate o «in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione».

Oggi l'annullamento "d'ufficio" di un atto illegittimo, il "mea culpa" del Fisco, è solo potenziale ed è raro che avvenga. E anche le istanze dei contribuenti, stilate in carta libera, vengono spesso lasciate cadere. Per agevolare la correzione in via autonoma, la nuova disposizione (articolo 10-quater dello Statuto) limita la responsabilità dei funzionari alle sole ipotesi di dolo. Mentre l'autotutela resta comunque facoltativa quando l'errore non è così evidente.

6

CONSULTAZIONI Intelligenza artificiale al servizio dei database

I nuovi rapporti tra Fisco e contribuente passeranno anche dall'efficienza delle banche dati. Circolari interpretative e applicative, consulenze giuridiche, interpellati e risoluzioni confluiranno in un database che farà leva sui sistemi di *machine learning* per aiutare gli utenti a individuare le soluzioni a quesiti interpretativi o applicativi. Lo prevede il nuovo articolo 10-nonies dello Statuto, che introduce una forma di dialogo "intermediato": la consultazione semplificata. Lo schema di decreto delegato, in verità, non cita mai l'intelligenza artificiale: parla solo di «una apposita banca dati», ma il riferimento è implicito (si veda Il Sole 24 Ore del 25 ottobre).

Potranno usare questo servizio – direttamente o tramite intermediari – le persone fisiche, anche non residenti, e i contribuenti minori: società semplici, Snc, Sas e società equiparate che applicano la contabilità semplificata. Come funzionerà? Il contribuente potrà interrogare (gratuitamente) la banca dati. Se verrà individuata una risposta "certa", l'utente potrà conformarsi alle indicazioni evitando sanzioni e interessi. Se invece la risposta non sarà univoca, il sistema informerà sulla possibilità di fare interpellato. Per questi piccoli contribuenti, il passaggio dal database sarà vinco-

lante: l'interrogazione online sarà infatti condizione di ammissibilità per l'interpellato stesso. Lo scopo è ovviamente ridurre la massa di quesiti che travolge ogni anno gli uffici del Fisco (nel 2022, per intendersi, le domande sono state circa 16mila).

7

INTERPELLI Risposte a pagamento con costo variabile

A rallentare il flusso dei quesiti dei contribuenti agirà anche la riscrittura dell'articolo 11 dello Statuto, il quale prevede – in linea con la legge delega – che i nuovi interpellati saranno a pagamento. Il contributo monetario, i cui dettagli saranno definiti da un decreto del Mef, varierà in base al tipo di contribuente, al volume d'affari o di ricavi, e alla complessità o rilevanza della questione.

Lo schema di decreto delegato definisce sei tipologie di interpellato: i primi due riguardano i casi di incertezza sull'interpretazione di una norma o sulla corretta qualificazione di una fattispecie; altri due attonano alla disciplina dell'abuso del diritto e alla disapplicazione di norme antielusive (che possono frenare legittimi benefici fiscali); gli ultimi due, infine, interessano i requisiti per accedere alla *cooperative compliance*, alle agevolazioni sui nuovi investimenti e al regime dei Paperoni (articolo 24-bis del Tuir). La risposta del Fisco arriverà entro 90 giorni: in caso contrario, varrà il silenzio-assenso. Il termine sarà comunque sospeso ad agosto e in tutte le circostanze in cui servono integrazioni da parte del contribuente o pareri tecnici da parte di altre Pa.

Viene poi definita (ma i dettagli arriveranno con un Dm dell'Economia) la consulenza giuridica: sorta di "super-interpellato" riservato ad associazioni sindacali e di categoria, ordini professionali, enti pubblici e privati, regioni ed enti locali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

06901 06901

**Il programma
«Agiremo in tempi
rapidi su accertamento
sanzioni e concordato»**



I quattro decreti sulla riforma fiscale approvati in Consiglio dei ministri vanno nel segno della semplificazione, della certezza e della razionalità del sistema tributario

MAURIZIO LEO viceministro all'Economia

Regioni ed enti locali, le tutele entrano nei «Lep»



Forza costituzionale

Anche le Regioni e gli enti locali dovranno adeguarsi alle tutele (riformate) previste dalla legge 2012/2000. Il decreto delegato sullo Statuto dei diritti del contribuente, approvato dal Governo lo scorso 23 ottobre,

afferma infatti che le disposizioni sulla garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto di bis in idem e l'autotutela entrano tra i «livelli essenziali

delle prestazioni» (Lep) previsti dall'articolo 117 della Costituzione (secondo comma, lettera m). In tal modo si dà forza costituzionale a tali principi e disposizioni senza dover mettere mano direttamente alla Carta.



FOCUS SCADENZE FISCALI

La riforma dello Statuto del contribuente è uno dei temi affrontati nel focus «Scadenze fiscali e controlli: dal calendario alle nuove difese» in edicola giovedì 2 novembre in

allegato al Sole 24 Ore. Oltre alla "pausa" del Fisco a ottobre e dicembre, nel focus ci sono anche la precompilata estesa ai professionisti e l'intelligenza artificiale per ridurre il numero di interpellati