Rapporto Fisco - contribuenti

Statuto del contribuente

IlDLgs. n. 219/2023 , in vigore dal 18 gennaio 2024, ha attuato la Legge delega fiscale riformando lo Statuto dei diritti del contribuente, previsto dalla Legge n. 212/2000.

Lo Statuto rappresenta uno dei fondamentali riferimenti nell'ordinamento italiano per quanto riguarda i principi generali della normativa tributaria, insieme agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Di seguito si analizzano sisteticamente le principali novità introdotte dal decreto delegato. Per tutti i dettagli si rinvia allaGuida correlata.

Principio del contraddittorio	Tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. In base alla nuova norma, il contraddittorio dovrà essere generalizzato, per tutte le tipologie di tributi e applicabile a tutte le procedure di verifica (in loco o a tavolino). Inoltre, deve essere rispettato a pena di annullabilità del successivo atto impositivo, con onere del contribuente di dedurre la questione, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo.
Efficacia temporale delle norme triburarie	Si conferma il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie. Viene inoltre previsto che le presunzioni legali non si applicano retroattivamente e nel caso di tributi "dovuti, determinati o liquidati periodicamente" le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della modifica.

Vizi degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria	Viene espressamente introdotta una netta separazione tra l'annullabilità e la nullità degli atti, che seguiranno due regimi differenti. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili in giudizio sono 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 di infondatezza dell'atto non sono rilevabili d'ufficio: essi dovranno essere sollevati, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo alla Corte di giustizia tributaria di primo grado. Si introduce nello Statuto del contribuente la disciplina in tema dinullità, estendendo la stessa anche ai casi di difetto assoluto di attribuzione e di violazione e/o elusione del giudicato. La fattispecie di nullitàdevono essere qualificate dalle norme di legge epossono essere sempre eccepiti (anche d'ufficio, dopo il ricorso) in sede amministrativa o giudiziaria.
Divieto di bis in idem nel procedimento tributario	È introdotto anche nel procedimento tributario il principio delne bis in idem, che stabilisce che l'Amministrazione finanziaria può esercitare l'azione accertativa una sola volta per ogni periodo d'imposta.

Autotutela obbligatoria e facoltativa	Si amplia la casistica delle ipotesi diautotutela obbligatoriaad 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. Fuori dei casi in cui l'esercizio del potere di autotutela è obbligatorio (art. 10-quater), l'amministrazione finanziaria 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 causa di illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.
Garante nazionale del contribuente	Viene riformata la figura del Garante nazionale del contribuente. Sarà un organo monocratico - con sede a Roma - che avrà tra i suoi compiti l'invio di raccomandazioni ai direttori delle agenzie fiscali per aumentare le tutele e migliorare l'organizzazione dei servizi, richiamare gli uffici finanziari in caso di violazioni dello Statuto o ritardi nei rimborsi e scrivere una relazione annuale sullo stato dei rapporti fra fisco e contribuente.
La riforma dello Statuto del contribuente	

Principi generali	Il Decreto attuativo disegna uno Statuto del contribuente conforme non solo alla Costituzione ma anche ai principi dell'ordinamento comunitario e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria. Per effetto di tale estensione, le disposizioni dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione della legislazione tributaria. Tuttavia, i principi fissati dalla Legge n. 212/2000 hanno e continueranno ad avere valore di legge ordinaria e potrebbero, quindi, essere derogati da un successivo atto avente forza di legge (come è già accaduto in passato).

Vuoi approfondire la tematica della riforma fiscale?

Il Settore Fisco e Diritto d'impresa è a tua disposizione:

telefono: 02 58370267/308
email:fisc@assolombarda.it
Non sei associato e vuoi ricevere le informazioni introdotte dal Decreto Legislativo?

Contattaci >

Rapporto Fisco - contribuenti

Documenti di prassi

Nel più ampio principio di certezza del diritto, sono da ricomprendere anche le nuove disposizioni dello Statuto del contribuente relative al supporto all'attività dei contribuenti mediante i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Di seguito si analizzano sisteticamente le principali novità introdotte dal decreto legislativo n. 219/2023. Per tutti i dettagli si rinvia allaGuida correlata.

La consulenza giuridica	L'Amministrazione finanziaria offre, su richiesta, consulenza giuridica alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti. A differenza dell'istituto dell'interpello, non sono stati previsti tempi di risposta da parte dell'Agenzia e non c'è alcun riferimento al principio del silenzio assenso.

La consultazione semplificata	Le persone fisiche anche non residenti, le società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società ad esse equiparate, che applicano il regime di contabilità semplificata, possono accedere gratuitamente, anche per il tramite di intermediari, a una apposita banca dati che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali, conterrà tutti i documenti di prassi e "ogni altro atto interpretativo". La banca dati, dovrà consentire l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente. Se viene individuata una risposta certa, questa vale come legittimo affidamento: il contribuente può conformarsi alle indicazioni emerse, evitando sanzioni e interessi. Al contrario, se la risposta al quesito non è individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello. L'utilizzo della nuova banca dati è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.

Le istanze di interpello	Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante:l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione (interpello interpretativo).la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili (interpello ordinario qualificatorio);la disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie (interpello antiabuso);la disapplicazione di disposizioni tributarie introdotte per contrastare comportamenti elusivi (interpello disapplicativo);la sussistenza delle condizioni richieste dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali (interpello probatorio).la sussistenza delle condizioni per il regime opzionale di imposizione sostitutiva sui redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia (interpello probatorio per accedere al regime dei neo-residenti).La presentazione di un'istanza di interpello è subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali. La misura del contributo e le modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.L'amministrazione finanziaria, ferma la facoltà di chiedere documentazione integrativa, risponde alle istanze di interpello nel termine di 90 giorni. La mancata risposta nei termini equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente (silenzio-assenso).La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.Le risposte agli interpelli non sono atti impositivi, non vincolano il contribuente e non sono impugnabili in sede giurisdizionale.

I documenti di prassi	
Le circolari	L'amministrazione finanziaria adotta circolari: per fornire la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti; per approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; per fornire inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità e istruzioni operative ai suoi uffici. Le interpretazioni contenute nelle circolari non vincolano né i contribuenti né i giudici e non costituiscono fonte del diritto.

Rapporto Fisco - contribuenti

Coperative compliance

L'istituto dell'adempimento collaborativo - partito con un progetto pilota nel 2013 - è definito dal DLgs n. 128/2015. Lo scopo prioritario del regime è instaurare un rapporto di fiducia tra contribuente e Amministrazione per prevenire situazioni di rischio fiscale attraverso un'interlocuzione congiunta delle due parti su elementi di fatto.

IlDLgs. n. 221/2023 , attuativo della Legge delega di riforma fiscale, ha modificato significativamente l'istituto, ampliando i soggetti amessi al regime (con unaprogressiva riduzione della soglia di accesso), introducendo nuovi obblighi di certificazione e attenuando il regime sanzionatorio amministrativo e penale.

Inoltre, il 5 agosto 2024 è stato pubblicato il primo "decreto correttivo" della Riforma fiscale (Dlgs n. 108/2024) che è intervenuto anche sulla disciplina dell'adempimento collaborativo, ampliando ulteriormente la platea dei soggetti ammessi e potenziando la portata dell'istituto.

Di seguito si analizzano sisteticamente le principali novità introdotte dal decreto delegato. Per tutti i dettagli si rinvia allaGuida correlata.

Certificazione del Tax Control Framework (TCF)	Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (c.d.Tax Control Framework), deve essere "integrato" ovvero inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, al fine di assicurare la conformità ai principi contabili adottati dal contribuente. Tra i requisiti del sistema di controllo del rischio è stata inserita anche la mappa dei rischi fiscali. Il TCF dovrà essere certificato da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili, in linea con le indicazioni che saranno fornite con un apposito provvedimento dell'Agenzia.

Modifiche al regime sanzionatorio	La rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle Entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali, mediante la presentazione di un'istanza di interpello, configura una causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele, per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi.Viene previsto inoltre il dimezzamento delle sanzioni, con il tetto del minimo edittale, quando il contribuente adotta una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappa dei rischi.Le sanzioni sono ridotte alla metà anche nel caso di rischi fiscali comunicati entro 120 giorni dalla notifica dell'accesso al regime dell'adempimento collaborativo e connessi a condotte realizzate in periodi di imposta precedenti purché non si abbia conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o indagini penali.
Riduzione dei termini di accertamento	Il Decreto prevede la riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'effettuazione degli accertamenti nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti indipendenti qualificati. Inoltre, è prevista un'ulteriore riduzione di un anno per coloro che ottengono una certificazione tributaria della corretta applicazione delle norme sostanziali.

Regime opzionale per i soggetti esclusi della cooperative compliance	I contribuenti che non possono aderire al regime di adempimento collaborativo, non avendone i requisiti, possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze disciplinerà le modalità di applicazione della norma.
Estensione del regime dell'adempimento collaborativo	

Nuove soglie di eccesso alla coopetative compliance	Viene previsto l'abbassamento della soglia del fatturato annuo per l'ingresso nel regime, che passa dal miliardo richiesta nel 2023 a 750 milioni dal 2024; l'importo scenderà a 500 milioni dal 2026 fino ad arrivare a 100 milioni a partire dal 2028. I requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini IVA relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori. In caso di gruppo, la soglia dimensionale dovrà essere raggiunta da una sola società aderente alla tassazione di gruppo e non più da tutte quelle che appartengono al consolidato fiscale. Viene inoltre pervista la possibilità per il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti (articolo 2, Dlgs n. 147/2015) di accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo a prescindere dal volume di affari o dei suoi ricavi, se possiede tutti gli altri requisiti previsti dalla normativa.

Rapporto Fisco - contribuenti

Concordato preventivo biennale

IlDecreto Legislativo n. 13 del 12 febbraio 2024 ,oltre alla riforma del procedimento accertativo, introduce la disciplina del concordato preventivo biennale.

Il nuovo istituto prevede la formulazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni ai fini delle imposte dirette e del valore della produzione netta ai fini IRAP ed è riservato ai "contribuenti di minori dimensioni" che svolgono l'attività nel territorio dello Stato.

Il Decreto è entrato in vigore il 22 febbraio 2024. Le disposizioni relative al concordato si applicano già a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Pertanto, il primo periodo di valenza dell'istituto interesserà i periodi d'imposta 2024 e 2025.

Nella G.U. del 15 giugno 2024 è stato pubblicato il decreto 14 giugno 2024, che approva la metodologia in base alla quale l'Agenzia formula ai contribuenti di minori dimensioni, che svolgono attività nel territorio dello Stato e che sono titolari di reddito di impresa ovvero di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, una proposta di concordato preventivo biennale.

Il DM 28 aprile 2025, ha definito la metodologia in base alla quale l'Agenzia delle Entrate formula la proposta di concordato preventivo biennale 2025-2026 ai soggetti che applicano gli ISA per il periodo d'imposta 2024. Tra i potenziali beneficiari del concordato non sono più contemplati i soggetti in regime forfetario di cui alla L.190/2014.

Condizioni di accesso	Il contribuente ISA o forfetario, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli a cui si riferisce la proposta di concordato:non deve avere debiti tributari;oppure deve aver estinto i debiti d'importo complessivamente pari o superiore a 5.000 euro, compresi interessi e sanzioni, derivanti da tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o da contributi previdenziali definitivamente accertati, entro il termine per l'accettazione della proposta.I debiti oggetto di rateazione o sospensione non concorrono al limite di 5.000 euro, fino a decadenza dei relativi benefici.Oltre alle suddette condizioni di accesso, sono previste diverse cause di cessazione e decadenza dal regime.
Formulazione della proposta	L'Agenzia delle Entrate formula la proposta di concordato preventivo biennale 2025-2026 ai soggetti che applicano gli ISA per il periodo d'imposta 2024. La proposta di reddito e del valore della produzione netta è elaborata utilizzando i dati dichiarati dal contribuente e le informazioni correlate all'applicazione degli ISA, anche relative ad annualità pregresse.

Accettazione della proposta	Con l'accettazione della proposta il contribuente si impegna a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e IRAP relative ai periodi di imposta oggetto di concordato. Il reddito proposto, determinato in base alle norme del TUIR, non tiene tuttavia conto di diversi elementi (es. plusvalenze, minusvalenze, redditi di partecipazione, ecc.), che seguono la disciplina fiscale ordinaria anche in caso di adesione al concordato preventivo biennale. Il reddito concordato, in ogni caso, non può essere inferiore a 2.000 euro. Il contribuente può versare i contributi previdenziali considerando il reddito effettivo, se superiore a quello concordato.

Effetti del concordato	Nel biennio oggetto di concordato i contribuenti sono comunque tenuti a:presentare le dichiarazioni dei redditi e IRAP;rispettare gli ordinari obblighi contabili;effettuare la comunicazione dei dati ISA, mediante gli appositi modelli.I soggetti ISA che aderiscono al concordato possono beneficare del regime premiale previsto dall'articolo 9-bis, comma 11, del DL 50/2017, a prescindere dal punteggio di affidabilità fiscale.Inoltre, i periodi d'imposta oggetto di concordato i contribuenti non possono essere sottoposti agli accertamenti analitico/induttivi. L'Agenzia potrebbe, tuttavia, operare accessi, ispezioni o verifiche, il cui esito potrebbe portare alla decadenza dal regime.Nei confronti dei soggetti che non aderiscono all'istituto o vi decadono è prevista l'intensificazione delle attività di controllo.
Determinazione degli acconti	L'acconto delle imposte relative ai periodi oggetto di concordato è calcolato sulla base dei redditi concordati.Se l'acconto è versato in due rate:la prima rata è calcolata secondo le regole ordinarie;la seconda rata è determinata dalla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto calcolato sulla base del reddito concordato e quanto versato con la prima rata.
Rinnovo del concordato	Allo scadere del biennio l'Agenzia formulerà un'ulteriore proposta, relativa al biennio successivo, a condizione che il contribuente continui a soddisfare i requisiti di accesso e in assenza di cause di esclusione.

Il concordato preventivo biennale	
Ambito soggettivo	Il concordato preventivo biennale è rivolto:ai soggetti che applicano gli ISA;ai contribuenti in regime forfetario; per tali soggetti il concordato si applica in via sperimentale per il periodo d'imposta 2024.La norma non opera alcuna distinzione in funzione della struttura giuridica dei soggetti che conseguono i redditi d'impresa o di lavoro autonomo, che possono essere sia i soggetti IRPEF che i soggetti IRES.