ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

RISCRITTURE DEGLI INTERPELLI: RIFLESSI NEI RIGUARDI DEL CONCORDATO PREVENTIVO E TRANSAZIONE FISCALE

L'introduzione del concordato preventivo
La riscrittura del sistema degli interpelli

AVV. MASSIMO ANTONINI

AVV. GIOVANNI MONTE

AVV. IRENE PELLECCHIA

AVV. ALESSANDRA CAMPANA

16 ottobre 2023

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

La Legge 111/2023 e la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente

- I principi ispiratori della legge delega
- Le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Il concordato preventivo e la *cooperative compliance*

- I precedenti tentativi di introduzione del concordato preventivo e la proposta della Legge 111/2023
- La *cooperative compliance* e le proposte di modifica formulate con la Legge 111/2023
- Concordato preventivo e *cooperative compliance* a confronto

La riscrittura del sistema degli interpelli e della consulenza giuridica

- L'attuale sistema degli interpelli e le principali criticità
- I principi che dovranno guidare la razionalizzazione degli interpelli
- La consulenza giuridica

Il rapporto tra interpelli, concordato preventivo e *cooperative compliance*

- Gli interpelli e il concordato preventivo
- Gli interpelli e la *cooperative compliance*

Il principio del contraddittorio

- Le attuali previsioni in materia di contraddittorio: disciplina interna e unionale e orientamenti giurisprudenziali
- L'intervento della Legge 111/2023 sul principio del contraddittorio preventivo

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

La Legge 111/2023 e la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente

La riforma fiscale: approvazione della Legge 111/2023

23 marzo 2023
Presentazione del ddL contenente la delega per la riforma fiscale

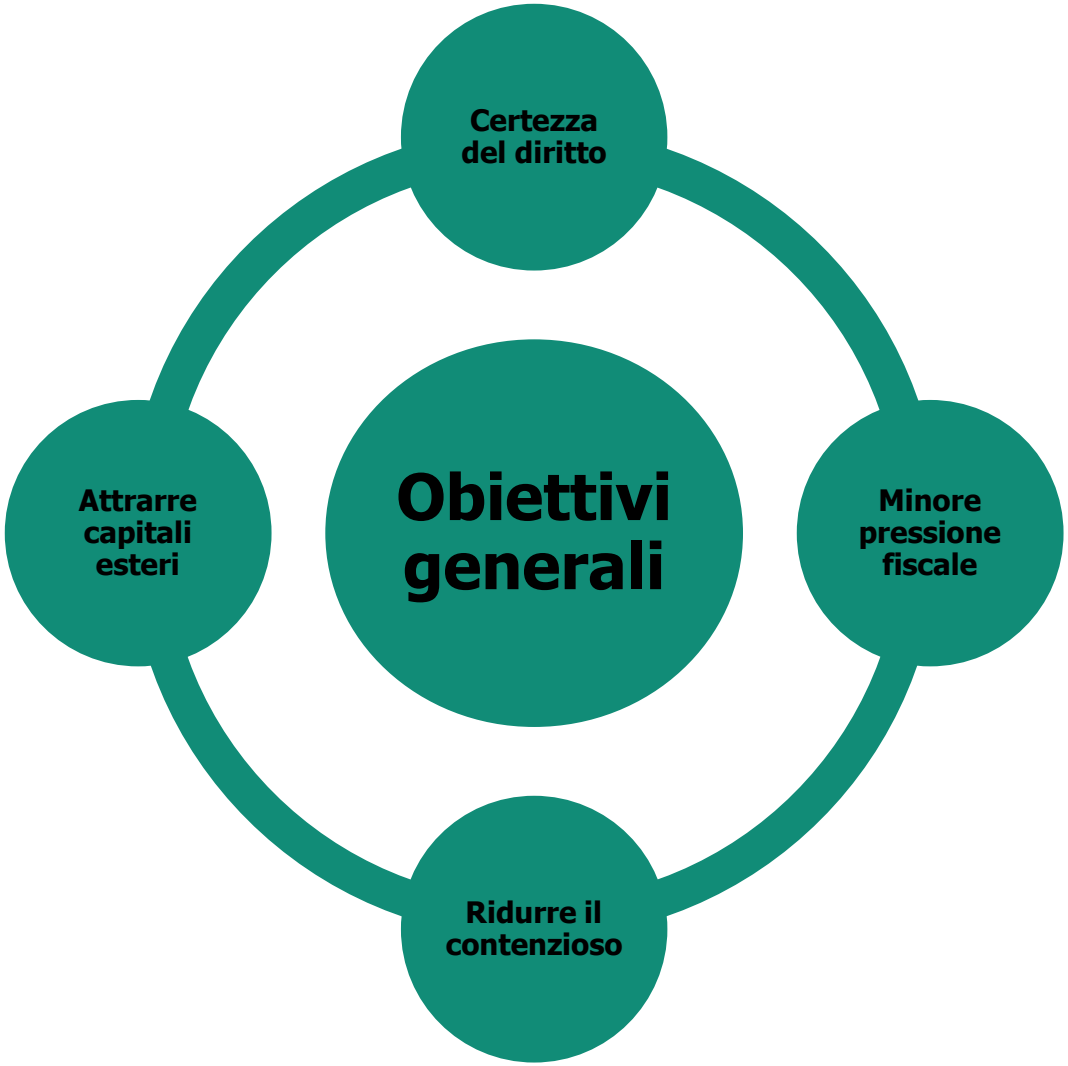
2 agosto 2023
Approvazione del ddL da parte del Senato in seconda lettura

14 agosto 2023
Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge 111/2023

24 agosto 2023
Entrata in vigore della Legge 111/2023

- La Legge 111/2023 si inserisce nel contesto della riforme volte alla ripresa economica del Paese e al raggiungimento degli obbiettivi previsti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (c.d. PNRR)
- Entro 24 mesi dall'entrata in vigore della Legge 111/2023 dovranno essere adottati i decreti legislativi di revisione del sistema fiscale, finalizzati a superarne le attuali criticità

I principi ispiratori della Legge 111/2023



Le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Art. 4 della Legge 111/2023

Principi e criteri direttivi in materia di revisione dello Statuto dei diritti del contribuente

1) Rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante indicazione delle prove poste a fondamento della pretesa;
2) Valorizzazione dei principi di legittimo affidamento del contribuente e di certezza del diritto;
3) **Razionalizzazione della disciplina dell'interpello;**
4) **Disciplina dell'istituto della consulenza giuridica**;
5) Introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del processo tributario;
6) Previsione di un'applicazione generale del principio del contraddittorio a pena di nullità;
7) Disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e della riscossione;
8) Potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto;
9) Istituzione e definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente.

Il rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi

- Principio generale: art. 7, comma 1, Legge 212/2000
  «*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati* […]*, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*»

- Principio declinato nei testi relativi alle singole imposte, es. art. 42 D.P.R. 600/1973 (imposte dirette) e art. 54 D.P.R. 633/1972 (IVA)

- Legge 111/2023: rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi «*anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*»
  - ✓ Norma applicabile a tutti gli enti impositori, compresi gli enti locali
  - ✓ La prova quale requisito di legittimità dell'atto impositivo
  - ✓ Rafforzamento dell'art. 7 co. 5 *bis* del D.Lgs. 546/1992, introdotta dalla Legge 130/2022
  - ✓ Espresso riferimento agli «atti impositivi»: atti della riscossione?
  - ✓ Tutte le prove dovranno essere indicate con l'atto o potranno essere integrate in giudizio?
  - ✓ Sarà limitata la portata della motivazione *per relationem*?

La valorizzazione dei principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto

- Principio generale: art. 10 Legge 212/2000
  - comma 1: «*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono importati al principio della collaborazione e della buona fede*»
  - comma 2: esclusa l'applicabilità di sanzioni e interessi qualora il contribuente si sia uniformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificati
- Legge 111/2023: valorizzazione del principio di legittimo affidamento del contribuente e del principio di certezza del diritto
  - ✓ Volontà di estendere la tutela dell'affidamento anche all'imposta, oltre a sanzioni e interessi?
  - ✓ Come sarà valorizzato il principio di certezza del diritto?
    - → Alcune ipotesi: introduzione di *(i)* limitazioni in relazione a norme interpretative, *(ii)* prescrizioni relative alla chiarezza delle norme; *(iii)* limiti alla retroattività

La disciplina generale del diritto di accesso

- Previsione attuale: art. 24, comma 1, lett. b), Legge 241/1990

  Il diritto di accesso è escluso «*b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*»

- Sentenza del Consiglio di Stato n. 3492/2021: dopo la notifica dell'avviso di accertamento, in capo al soggetto sottoposto a controllo fiscale deve essere riconosciuta la piena tutela del diritto di difesa. Pertanto, <u>non sono ammesse deroghe al diritto di accesso</u>, salve specifiche esigenze di salvaguardia dell'ordine pubblico

- Legge 111/2023: è prevista l'introduzione di una «*disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*»

  - ✓ L'accesso non può comportare un pregiudizio o rallentamento nell'azione dell'Amministrazione finanziaria
  - ✓ L'accesso deve essere effettivamente funzionale alla tutela del diritto di difesa del contribuente

Le cause di invalidità degli atti impositivi e della riscossione

- Relazione Illustrativa all'art. 4:
  - ✓ Disciplina oggi oggetto di norme frastagliate e di contrasti giurisprudenziali
  - ✓ Necessità di introduzione di una disciplina generale delle cause di invalidità, sulla scia della Legge 241/1990 in materia di diritto amministrativo, in cui sono stati introdotti gli artt. 21-*septies* e 21-*octies*
- Sarebbe disciplinato un aspetto fondamentale nel rapporto tra Amministrazione e contribuente
- Sarà previsto un elenco specifico e tassativo dei casi di nullità degli atti?
- Alcune delle possibili cause di invalidità:
  1. Violazione del principio del contraddittorio preventivo
  2. Vizi della delega a sottoscrivere
  3. Violazione dell'obbligo di motivazione e, in particolare, dell'obbligo di enunciazione dei singoli mezzi di prova posti a fondamento della pretesa

Il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela

- Nei casi di «*errori manifesti*», nonostante la definitività dell'atto:
  - ✓ È esteso il diritto di autotutela
  - ✓ È confermata la possibilità di impugnare il provvedimento di diniego di autotutela (anche tacito)
  - ✓ La responsabilità del giudizio amministrativo – contabile innanzi la Corte dei Conti relativa alle valutazioni di fatto e di diritto operate sarà limitata alla sola condotta dolosa
- Alcune considerazioni:
  - ✓ Si vuole evitare che il contribuente sia costretto a procedere con la proposizione del ricorso al fine di prevenire la definitività dell'atto
  - ✓ Necessario bilanciamento tra (i) codificazione dell'errore manifesto; (ii) rispetto della stabilità dei rapporti giuridici; (iii) art. 97, comma 1, della Costituzione, che enuncia i principi generali in materia di Pubblica Amministrazione

I compiti del Garante nazionale del contribuente

- La figura del Garante del contribuente è attualmente disciplinata dall'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente
- Relazione del MEF sull'attività svolta dal Garante del contribuente – 2021: nel 56% dei casi di segnalazioni ricevute nel 2021 è stato attivato l'istituto dell'autotutela per la revisione della posizione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria a tutela della posizione del contribuente
- Attualmente i poteri sono limitati: può procedere a segnalazioni e informative ai singoli Uffici
- La Legge 111/2023 prevede:

  1) La soppressione del Garante del contribuente a livello regionale

  2) L'istituzione del Garante del contribuente unico a livello nazionale
- Auspicabile una modifica al funzionamento dell'organo, prevedendone poteri decisionali e sanzionatori

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Il concordato preventivo
e
la *cooperative compliance*

I precedenti tentativi di introduzione del concordato preventivo

- Art. 22 R.D. 4021/1877: prevede una cadenza biennale per la dichiarazione con riferimento ai redditi «*da industrie e commerci, professionali e per gli stipendi*»
- Legge 25/1951: viene superata la valenza biennale della dichiarazione
- Art. 33 D.Lgs. 269/2003: è introdotto, in via sperimentale, il concordato preventivo biennale transitorio, in vista dell'introduzione dell'istituto con valenza triennale
  - → Prevede la determinazione della base imponibile parametrata su quanto dichiarato in relazione al periodo d'imposta 2001 e una tassazione agevolata sul maggior reddito dichiarato rispetto al percepito nel biennio oggetto del concordato (anni 2003 e 2004)
  - → Poco successo tra i contribuenti (circa 250mila adesioni). Possibili ragioni:
    1) Previsioni di incrementi automatici e generali di ricavi e reddito
    2) Previsione dell'obbligo di pagare una sanzione per l'eventuale adeguamento dei ricavi effettivi conseguiti nel secondo anno ai valori concordati
  - → L'istituto non è poi stato riproposto

Obiettivi del «nuovo» concordato preventivo

- Favorire l'emersione di materia imponibile, assieme alla possibilità offerta al contribuente di rendere certa la propria posizione tributaria

- Riduzione del fenomeno dell'evasione, da attuare attraverso misure che favoriscano l'adempimento spontaneo del contribuente

- Valorizzazione del principio di certezza del diritto e quindi il legittimo affidamento del contribuente

La proposta della Legge 111/2023

- Soggetti ammessi: contribuenti di minori dimensioni titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo

- Principi e criteri direttivi:

  1. Impegno del contribuente, previo contraddittorio semplificato, ad accettare e rispettare la proposta di definizione biennale della base imponibile ai fini IRES e IRAP formulata dall'Agenzia delle Entrate, anche utilizzando banche dati, nuove tecnologie e ISA;
  2. Irrilevanza ai fini IRES, IRAP e contributiva di eventuali maggiori/minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto di concordato;
  3. Restano fermi gli obblighi contabili e dichiarativi;
  4. Decadenza dal concordato qualora il contribuente:
     a) non abbia correttamente documentato, negli anni oggetto di concordato ovvero nei precedenti, ricavi o compensi di importo significativamente superiore rispetto al *quantum* dichiarato;
     b) abbia commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

- L'IVA continua ad applicarsi secondo le regole ordinarie
- Entrata in vigore: auspicabilmente, a decorrere dall'1° gennaio per il 2024 e per il 2025**

**Fonte: intervista al Viceministro Leo riportata ne Il Sole 24 Ore del 21 settembre 2023

concordato preventivo: alcuni punti aperti

- Estensione della portata della norma: come sarà declinata la nozione di «*soggetti di minori dimensioni*»?
- Come verrà disciplinato il contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente?
- Quanto sarà ampia la discrezionalità in capo all'Amministrazione in sede di contraddittorio con il contribuente?
- Quando i ricavi o compensi non documentati saranno ritenuti «*di importo significativamente superiore*», sì da determinare la decadenza dal concordato?
- Quale sarà la declinazione di violazioni fiscali «*di non lieve entità*» ai fini della fuoriuscita dal regime?

Confronto tra precedente e «nuovo» concordato

Art. 17, comma 1, lett. g), n. 2, Legge 111/2023

- Durata biennale
- Portata limitata (soggetti di minore dimensione)
- Non prevede forme di tassazione agevolata
- Espressa irrilevanza ai fini IVA
- Non rilevano eventuali maggiori/minori redditi imponibili
- Rimangono invariati i poteri di accertamento
- Immutati obblighi contabili e dichiarativi

Art. 33 D.Lgs. 269/2003

- Durata biennale (solo transitoria)
- Portata estesa (titolari di reddito di impresa ed esercenti arti e professioni)
- Previste forme di tassazione agevolata (aliquote ridotte)
- Rilevanza anche ai fini IVA
- L'eventuale reddito eccedente è tassato con aliquote ridotte
- Limitazione dei poteri di accertamento
- Immutati obblighi contabili e dichiarativi

→ Sembrano superate le criticità che hanno dato luogo all'insuccesso che ha caratterizzato il concordato preventivo previsto dall'art. 33 del D.Lgs. 269/2003

L'attuale disciplina della *cooperative compliance*

- Introdotta con il D.Lgs. 128/2015, in seguito al progetto pilota del 2013 riservato ai Grandi contribuenti
  - Accedono al regime i contribuenti residenti (e non) che abbiano adottato un *tax control framework* (TCF) e soddisfino uno dei requisiti alternativi:
    - A. Soglia dimensionale (per il 2023: volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo €);
    - B. A seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, intenzione di dare esecuzione alla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal volume di affari o ricavi;
    - C. Appartenenza a un Gruppo IVA di cui uno dei partecipanti abbia esercitato l'opzione.
  - L'adesione al regime comporta degli obblighi in capo (*i*) al contribuente (istituzione e mantenimento del TCF, comportamento collaborativo e trasparente, ecc.) e (*ii*) all'Amministrazione finanziaria (semplificazioni degli adempimenti, esame preventivo delle situazioni che possono generare dei rischi fiscali, ecc.)
  - Il regime si applica a partire dal periodo di imposta nel quale è trasmessa l'istanza di adesione

I benefici derivanti dall'adesione alla *cooperative compliance*

- ✓ «comune valutazione» di talune fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali
- ✓ Divieto di modifiche al parere dell'Agenzia reso all'esito della «comune valutazione» dei rischi fiscali, salvo mutamenti degli elementi di fatto e di diritto
- ✓ Riduzione dei termini per le risposte a istanze di interpello
- ✓ Riduzione delle sanzioni alla metà (e, comunque, non superiore al minimo edittale) in caso di rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate prima della presentazione della dichiarazione, sempre qualora l'Amministrazione non condivida la posizione assunta dal contribuente

  - Risoluzione 49/E/2021:

    1) i rischi fiscali «non significativi» si considerano comunque comunicati se ricompresi nella c.d. «Mappa dei rischi»

    2) La riduzione alla metà delle sanzioni è cumulabile con altri istituti che permettono di graduare le sanzioni a seconda dell'effettiva gravità della condotta

    3) Ai fini del ravvedimento operoso, la sanzione base cui applicare le riduzioni previste dalla disciplina è quella base ridotta alla metà in virtù dell'adesione alla *cooperative compliance*

Alcune considerazioni relative all'attuale regime di *cooperative compliance* (1/2)

- ✓ Ad oggi le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo sono più di 90 e operano nei settori *food*, moda, *automotive*, energia, *pubblic utilities*, trasporti*;
- ✓ Nel primo trimestre 2023 erano in corso di istruttoria ulteriori 20 istanze di ammissione pervenute tra la fine del 2022 e i primi mesi del 2023*;

Alcuni aderenti alla *cooperative compliance* **	
Barilla G. e R. Fratelli S.p.A.	Fideuram
Chiesi Farmaceutici S.p.A.	Generali
Ferrari S.p.A.	Intesa
ENEL	Nestlé
Ferrero	Luxottica S.p.A.

*Fonte: convegno "*Adempimento collaborativo e altri strumenti di attrazione degli investimenti*", organizzato dall'Agenzia delle Entrate e da Assonime il 27 marzo 2023

* * Fonte: elenco pubblicamente consultabile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate

Alcune considerazioni relative all'attuale regime di *cooperative compliance* (2/2)

- ✓ Tra i contribuenti che hanno optato per il regime di adempimento collaborativo si rileva l'utilizzo pressoché uniforme dei requisiti alternativi previsti ai fini dell'adesione:
  - ➢ Raggiungimento dei limiti dimensionali (19% degli aderenti);
  - ➢ Presentazione dell'interpello nuovi investimenti (24% degli aderenti);
  - ➢ Adesione al progetto pilota del 2013 (27% degli aderenti);
  - ➢ Adesione a un gruppo IVA con un rappresentante già aderente al regime (30% degli aderenti).
- ✓ Assonime suggerisce l'ulteriore riduzione della soglia di ingresso a un volume di ricavi consolidati annui pari a 750 milioni di Euro (la medesima soglia prevista ai fini *Country By Country Reporting* e Pillar II*)
  - ➢ secondo quanto affermato dal Viceministro Leo, lo scopo ultimo sarebbe quello di ridurre detta soglia fino a 100 milioni di Euro**

*Fonte: convegno "*Adempimento collaborativo e altri strumenti di attrazione degli investimenti*", organizzato dall'Agenzia delle Entrate e da Assonime il 27 marzo 2023

**Fonte: intervista rilasciata al Sole 24 Ore il 21 settembre 2023

Le modifiche alla *cooperative compliance* previste dalla Legge 111/2023

1. Accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso;
2. Introdurre la possibilità di certificazione del TCF da parte di professionisti qualificati;
3. Prevedere la possibilità di gestire nell'ambito della *cooperative compliance* anche questioni relative a periodi di imposta precedenti all'acceso al regime;
4. Rafforzare il contraddittorio endoprocedimentale, anche attraverso un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo;
5. Introdurre procedure semplificate per l'effettuazione di un ravvedimento operoso conseguente all'adesione ad una indicazione dell'Amministrazione finanziaria;
6. Prevedere un codice di condotta relativo a diritti e doveri di contribuente e Amministrazione;
7. Prevedere un periodo transitorio di osservazione precedente all'eventuale fuoriuscita dal regime in caso di violazioni fiscali non gravi;
8. Potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime.

Focus sui principali aspetti di modifica della *cooperative compliance*

Progressiva riduzione della soglia di accesso al regime

- Possibilità già prevista dal D.Lgs. 128/2015
- Il legislatore è già intervenuto, dal 2020, con la progressiva riduzione delle soglie di adesione

Anni	Volume di affari/ricavi
2015 - 2019	10 miliardi €
2020	5 miliardi €
2021	5 miliardi €
2022	1 miliardo €
2023	1 miliardo €
2024	1 miliardo €

Certificazione del TCF da professionisti abilitati

- Tale certificazione dovrebbe fungere da garanzia dell'efficacia e dell'affidabilità del TCF
- Conseguente auspicata riduzione della procedura di accesso al regime e dei relativi tempi

Potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di *cooperative compliance*

- Principio cardine: reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente
- Principali benefici:
  - ✓ Riduzione, fino all'eliminazione, delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali preventivamente comunicati per i contribuenti con TCF certificato anche per la conformità ai principi contabili
- Esclusione delle sanzioni penali per il reato di dichiarazione infedele per i contribuenti collaborativi;
- Riduzione di almeno 2 anni dei termini per l'attività di accertamento, salve condotte che pregiudicano il reciproco affidamento
- Istituti speciali di definizione

Il concordato preventivo e la *cooperative compliance* a confronto

- ✓ I principi contenuti all'art. 17, comma 1, lett. g), nn. 1 e 2, Legge 111/2023, sono volti al potenziamento degli istituti di adempimento spontaneo, nonché al rafforzamento del principio di certezza del diritto e all'emersione di nuova materia imponibile;
- ✓ È valorizzato il dialogo tra Fisco e contribuente nell'ottica di un'anticipazione del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in capo al contribuente.

- ✓ La platea dei contribuenti titolati ad accedere ai due regimi presenta differenti caratteristiche strutturali e operative (grandi imprese nel caso della *cooperative compliance*, soggetti di minore dimensione per il concordato preventivo);
- ✓ concordato preventivo: è determinato *ex ante* il reddito del contribuente per il biennio, senza possibilità di successiva rettifica (salvi i comportamenti dolosi dei contribuenti).
- ✓ *cooperative compliance*: è possibile un confronto costante e preventivo tra contribuente e Amministrazione.

concordato preventivo e *cooperative compliance*: alcune valutazioni prima di aderire

COOPERATIVE COMPLIANCE

PRO	CONTRO
• Confronto con Agenzia Entrate • Agevolazioni sanzionatorie • Riduzione termini per accertamento	• Platea limitata di contribuenti • Lunghi tempi e ingenti costi per l'accesso*

*Con l'introduzione della certificazione del TCF da parte di professionisti autorizzati, i tempi per l'adesione al regime potrebbero ridursi (minore controllo da parte di Agenzia Entrate), ma non i costi (onorario del professionista, ecc)

CONCORDATO PREVENTIVO

PRO	CONTRO
• Ampia platea di contribuenti • Costi limitati • Tempi ridotti	• No agevolazioni sanzionatorie • Durata limitata nel tempo • Disciplina in divenire

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

La riscrittura del sistema degli interpelli

Il sistema degli interpelli: le principali fonti

Art. 11 della Legge 212/2000 (c.d. «Statuto dei diritti del contribuente»)

D.Lgs. 156/2015, rubricato «Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese»

Art. 4 della L. n. 111/2023, rubricato «principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente»

Le tipologie di interpello

Interpello ordinario
Art. 11, comma 1, lett. a), Legge 212/2000

- **Interpello interpretativo**
- **Interpello qualificatorio**

Interpello probatorio
Art. 11, comma 1, lett. b), Legge 212/2000

Interpello antiabuso
Art. 11, comma 1, lett. c), Legge 212/2000

Interpello disapplicativo
Art. 11, comma 2, Legge 212/2000

L'interpello ordinario

L'interpello ordinario è disciplinato dall'art. 11, comma 1, lett. a), Legge 212/2000, che distingue tra due tipologie a seconda che oggetto dei dubbi del contribuente sia:

Corretta interpretazione di disposizioni tributarie

Interpello ordinario «interpretativo» o «puro»

Corretta qualificazione della fattispecie

Interpello ordinario «qualificatorio»

L'interpello probatorio

- L'interpello probatorio, previsto all'art. 11, comma 1, lett. b), Legge 212/2000, è presentabile per conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla «*sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti*»

Caratteri

- Tassatività (limitato alle ipotesi legislativamente definite)
- Non obbligatorietà (pur contemplando ipotesi che, nel passato regime, appartenevano alla categoria degli interpelli disapplicativi, tuttora obbligatori)
- Correlazione con obblighi di segnalazione quale «contropartita» dell'eliminazione dell'obbligatorietà

L'interpello antiabuso

Art. 10-*bis* Legge 212/2000: una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, si considerano abuso del diritto. Sono operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Se l'operazione pianificata dal contribuente si discosta da ciò che viene ritenuto "normale", non necessariamente l'operazione è da considerarsi abusiva, potendo essa trovare giustificazione in «valide ragioni extrafiscali», dimostrabili dal contribuente.

- L'art. 11, comma 1, lett. c), Legge 212/2000, ha previsto la possibilità di presentare istanza di interpello antiabuso, il quale consente al contribuente di interrogare l'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione della normativa anti-abuso ad una specifica fattispecie.
- Al contrario di quanto previsto dall'abrogato art. 37-*bis* D.P.R 600/1973, l'art. 10-*bis* ha portata generale ed è uno strumento con il quale l'Agenzia delle entrate può disconoscere qualsiasi fattispecie in relazione a qualsiasi settore impositivo.

L'interpello disapplicativo

- L'interpello disapplicativo, previsto all'art. 11, comma 2, Legge 212/2000, è presentabile dal contribuente per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta e altre situazioni altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la prova che nel caso di specie non vi siano gli intenti elusivi che la disposizione mira a contrastare.

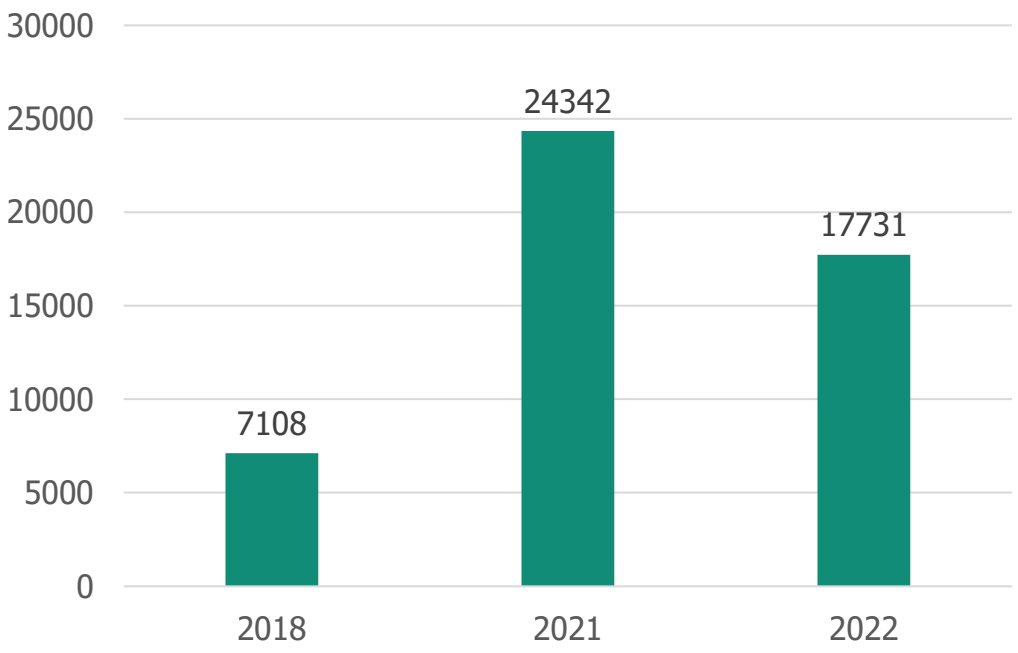
- La norma contenente la disciplina sull'interpello disapplicativo non enumera ipotesi tipiche nelle quali è richiesto l'invio dell'istanza d'interpello; pertanto, al fine di delimitare i caratteri delle disposizioni che possono essere disapplicate, è necessario verificare che la norma riferita al caso concreto oggetto d'interpello abbia carattere antielusivo.

- Nel caso di risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, è prevista la possibilità della sua impugnazione "differita", ossia unitamente al ricorso avverso l'atto di accertamento.

N.B.: la presentazione dell'istanza di interpello ovvero la mancata presentazione non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso.

Alcuni dati relativi al panorama attuale (1/2)

- Nel corso degli ultimi anni si è visto un notevole incremento del ricorso allo strumento dell'interpello*:



*Fonte: Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate in Commissione Finanze alla Camera del 17 maggio 2023

Alcuni dati relativi al panorama attuale (2/2)

Tipologia consulenza Agenzia delle Entrate	Documenti predisposti
Circolari	36
Risoluzioni	81
Risposte Interpelli Direzioni regionali	15.614
Risposte Interpelli Direzioni centrali	2.117

Assistenza fornita dall'Agenzia delle Entrate	Richieste dei cittadini
In ufficio	4.460.000
Al telefono	2.115.000
Con risposte scritte a quesiti via *Web*	70.000
Attraverso il canale *online* CIVIS	2.409.000
Attraverso PEC/e-mail	2.129.000

Fonte: Risultati raggiunti nel 2022 e prospettive future dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate - Riscossione

I principi che dovranno guidare la razionalizzazione degli interpelli (1/2)

1. Ridurre il ricorso all'istituto, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto

   → Nel 2022 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato 81 Risoluzioni (tra cui vi sono anche quelle c.d. operative, ad esempio di istituzione dei codici tributo) e 36 Circolari

2. Limitare l'ammissibilità delle istanze di interpello ***«alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati»***

3. Per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, limitare le istanze di interpello alle sole ipotesi nelle quali non è possibile ottenere una risposta mediante servizi di interlocuzione rapida

4. Subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo al fine di finanziare la specializzazione e la formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali

   → Il contributo sarà graduato in base a diversi fattori, quali: (*a*) la tipologia di contribuente o (*b*) il valore della questione

I principi che dovranno guidare la razionalizzazione degli interpelli (2/2)

Art. 4, comma 1, lett. c), n. 2), Legge 111/2023: limitazione dell'ammissibilità delle istanze di interpello «*alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati*»:

- La Relazione Illustrativa al ddL precisa che, ai fini della razionalizzazione dell'interpello, sarà incrementata l'emanazione di provvedimenti interpretativi aventi portata generale, volti a inquadrare in modo sistematico e completo la materia
- Tale limitazione comporta la necessaria preliminare verifica da parte del contribuente (o del consulente) dell'assenza di posizioni dell'Agenzia delle Entrate relative a una determinata fattispecie

Alcuni spunti di riflessione

- Quale tutela per il contribuente che, pur essendosi uniformato al contenuto di una risposta a interpello già resa, viene sottoposto ad accertamento?
- Sarà regolata l'efficacia vincolante della risposta, oggi limitata all'istante?
- Sarà garantito l'accesso a tutte le risposte rese dall'Amministrazione finanziaria in merito alle fattispecie concrete presentate dai contribuenti?

La consulenza giuridica – Assetto attuale

- Istituto ad oggi non tipizzato dal legislatore, che si estrinseca nell'attività interpretativa volta all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie a carattere generale, non immediatamente riferibili a uno specifico soggetto, resa su impulso:

  → interno: problematiche prospettate dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria

  → esterno: problematiche prospettate da Associazioni sindacali e di categoria, Ordini professionali, Amministrazioni dello Stato, enti pubblici, ecc.

- Le strutture competenti si impegnano a fornire le risposte entro 120gg dalla presentazione dell'istanza, salva la richiesta di documentazione integrativa

- Nella prassi corrente, il parere reso non è vincolante e l'adeguamento del contribuente comporta l'inapplicabilità di interessi e sanzioni

- L'istituto non ha riscosso un grande successo: nel 2022 sono state pubblicate 7 risposte a istanze di consulenza giuridica, mentre nel 2023, ad oggi, ne risultano pubblicate 2

Le modifiche alla consulenza giuridica previste dalla Legge 111/2023

- Art. 4, comma 1, lett. d), Legge 111/2023: «*disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*»
  - Tipizzato per la prima volta l'istituto della consulenza giuridica
  - *Ratio*: contribuire alla razionalizzazione delle istanze di interpello
  - Aspettative:
    - ✓ Vincolatività della risposta in capo all'Amministrazione finanziaria
    - ✓ Possibile *focus* in materia di *tax compliance*
    - ✓ Estensione a tutti i soggetti rappresentanti di interessi diffusi (ad esempio, centri di ricerca)
    - ✓ Aggiornamento e sistematizzazione delle risposte pubblicate, sì da renderne agevole il reperimento

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Il rapporto tra interpelli, concordato preventivo e *cooperative compliance*

Il rapporto tra interpelli e concordato preventivo

Alcune questioni aperte

- Assumerà rilievo l'effettuazione di operazioni straordinarie in vigenza del concordato preventivo?

> Esempio: la società Alfa, controllata di Beta, aderisce al concordato preventivo per i periodi di imposta X e Y. Nel corso del periodo di imposta X vi è l'intenzione di procedere alla fusione per incorporazione di Alfa in Beta; tuttavia, non sono soddisfatti i requisiti di cui all'art. 172 co. 7 TUIR ai fini del riporto delle perdite.
>
> → Alfa sarà tenuta alla proposizione dell'istanza di interpello c.d. disapplicativo, nonostante l'adesione al regime di concordato preventivo?

- L'emersione di una fattispecie avente rilevanza pluriennale – quale ad esempio l'ammortamento – che influenzerà anche i periodi di imposta successivi a quelli per i quali opera il regime di concordato preventivo comporterà ugualmente l'onere in capo al contribuente di ottenere preventivamente un chiarimento dell'Amministrazione finanziaria, qualora necessario?

Il rapporto tra interpelli e *cooperative compliance* (1/2)

La *cooperative compliance* permette già di accedere a un confronto agevolato con l'Agenzia. È possibile:

1. Giungere a una comune valutazione delle situazioni fiscali suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni, mediante un'interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, comprendente altresì la possibilità di anticipazione del controllo (art. 6 co. 1 D.Lgs. 128/2015)

2. Accedere a una «*procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali*» (art. 6 co. 2 D.Lgs. 128/2015). L'Agenzia delle Entrate:

   2.1. Entro 15 gg dal ricevimento dell'istanza, ne verifica e conferma l'idoneità;

   2.2. In ogni caso, deve fornire risposta all'istanza entro 45 gg dal ricevimento di istanza/ documentazione integrativa

3. Interloquire con l'ufficio ai fini della comune valutazione e dell'anticipazione del controllo in relazione a fattispecie non necessariamente preventive, anche fattuali (ad esempio, profili relativi all'applicazione delle norme TP) e non necessariamente caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza (cfr. Risoluzione 49/E/2021)

Il rapporto tra interpelli e *cooperative compliance* (2/2)

Art. 17 co. 1 lett. g) n. 1.5) Legge 111/2023: postula nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale con riferimento a:

1) istanze di interpello;
2) altri pareri cui può accedere il contribuente che abbia aderito al regime.
3) necessità di una «*interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo*».

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Il principio del contraddittorio

Alcune delle attuali previsioni in materia di contraddittorio preventivo

- Art. 10-*bis*, comma 6, dello Statuto dei diritti del Contribuente: l'atto con cui è notificato l'abuso del diritto è preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 gg. in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto
- Art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente: dopo il rilascio del PVC da parte degli organi di controllo, il contribuente può presentare, entro 60 gg, osservazioni e richieste; l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di detto termine
- Art. 16, comma 4, D.Lgs. 472/1997: in materia di irrogazione delle sanzioni, qualora il contribuente non ritenga di definire l'atto di contestazione in misura agevolata, può presentare deduzioni difensive entro il termine per la proposizione del ricorso
- Art. 5-*ter* D.Lgs. 218/1997: prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate deve notificare al contribuente un invito a comparire per l'avviso del procedimento di definizione dell'accertamento, salvo che in talune ipotesi espressamente previste dalla norma

I principi unionali in materia di contraddittorio e il loro recepimento da parte della giurisprudenza interna (1/2)

- Art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: diritto a una buona amministrazione, compreso il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio

- Art. 47 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: principio generale del diritto a un ricorso effettivo a un giudice imparziale per ogni persona i cui diritti e libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati

- Sentenza CGUE, causa C-347/2008: «*ogni destinatario di una decisione che incide sensibilmente sui suoi interessi*» deve poter «*manifestare utilmente il proprio punto di vista*»;

  «*i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*»

  Principi confermati anche dalla Sentenza CGUE – Causa C-418/2011

I principi unionali in materia di contraddittorio e il loro recepimento da parte della giurisprudenza interna (2/2)

- Cass., SS.UU., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823: non esiste, nell'ordinamento tributario nazionale, un principio generale che impone un obbligo generalizzato di instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, diversamente dalle fonti di diritto UE

  - Tributi c.d. non armonizzati: l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale sussiste esclusivamente nei casi in cui esso sia espressamente previsto

  - Tributi c.d. armonizzati: trova diretta applicazione il diritto dell'Unione europea. La mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta in ogni caso l'invalidità dell'atto, a condizione che sia superata la c.d. prova di resistenza:

    1) in giudizio il contribuente indichi in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di attivazione del contraddittorio

    2) l'opposizione di dette ragioni non si riveli «*puramente pretestuosa*»

- Cass., sentenza 15 gennaio 2019, n. 701: la sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite non introduce (e non si basa su) una distinzione tra tributi armonizzati e non, ma distingue tra esistenza o meno di una norma specifica in materia di contraddittorio endoprocedimentale

  - qualora esista, essa si applica a tutti i tributi;

  - in caso di mancanza, subentrano le previsioni di diritto unionale.

L'intervento della Legge 111/2023 sul principio del contraddittorio preventivo

- Art. 17, comma 1, lett. b), Legge 111/2023: estensione del principio del contraddittorio

«*applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:*

1) *previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;*
2) *assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;*
3) *previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;*
4) *estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000*»

Spunti di riflessione

- ✓ Perplessità in merito all'esclusione dall'obbligo generalizzato del contraddittorio previsto nella legge delega per i controlli automatizzati e le «ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato»
- ✓ Principio del contraddittorio applicabile solo agli atti accertativi?