

## Relazione illustrativa

### Premessa

La legge delega di riforma fiscale prevede tra i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria, quello di “valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto”.

Tale obiettivo trova immediato conforto nella disposizione, contenuta nella prima frase dell’articolo 1, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente che prevede, tra i principi e criteri direttivi generali, quello di “garantire l’adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell’ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell’Unione Europea, tenendo anche conto dell’evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea in materia tributaria”, posto che proprio da tale giurisprudenza provengono impulsi significativi per una maggiore tutela del principio della certezza del diritto e dell’affidamento. Al fine di attuare *in parte qua* la norma di delega, si è reso necessario intervenire seguendo due principali linee di azione.

In primo luogo, si è rafforzata la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, sostituendo il riferimento all’attuazione dei soli principi artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione con quello ai principi costituzionali, dell’Unione Europea, della CEDU.

In secondo luogo, sono state apportate significative modifiche a numerose disposizioni statutarie, ormai inadeguate – vuoi per l’evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di giustizia dell’Unione Europea e della Corte europea dei diritti dell’Uomo, vuoi per alcune interpretazioni restrittive adottate dalla giurisprudenza nazionale – a garantire la piena attuazione del principio di certezza del diritto e del legittimo affidamento. In tal modo, la novella dimostra specifica considerazione anche per la dimensione internazionale dei diritti fondamentali del contribuente, consentendo a livello interpretativo di dare immediata rilevanza di quanto statuito dagli organi giurisdizionali internazionali, compresa la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo.

Si illustrano, di seguito, le disposizioni contenute nell’articolo 1 del presente schema di decreto, precisando che si è utilizzata come riferimento la numerazione degli articoli dello Statuto del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000.

### Articolo 1 (Principi generali)

La novella legislativa ha modificato l’articolo 1, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, introducendo un riferimento specifico alla rilevanza della c.d. interpretazione adeguatrice. Ciò consente alle disposizioni contenute nello Statuto di svolgere una funzione orientativa per l’interpretazione di tutte le norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell’ordinamento tributario italiano.

L’intervento normativo recepisce la ormai consolidata giurisprudenza di legittimità che, sin dalla sentenza n. 17576 del 2002, ha affermato la “*superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo Statuto e, quindi, la loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l’interprete; in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212/2000, deve essere risolto dall’interprete nel senso più conforme ai principi statutari*”.



L'affermazione che le disposizioni contenute nello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice è pienamente coerente con la funzione di attuazione dei principi giuridici che quest'ultimo svolge all'interno dell'ordinamento tributario italiano.

Recependo l'interpretazione adeguatrice a livello normativo, il legislatore dimostra il proprio intento di far convergere l'ordinamento tributario verso una dimensione coerente con i principi che lo caratterizzano come sistema. In questo modo, il legislatore si propone di migliorare la certezza del diritto e di prevenire inutili controversie interpretative, contribuendo alla riduzione dei tempi di attuazione del diritto alla giustizia tributaria.

La delimitazione concreta dell'ambito operativo dell'interpretazione adeguatrice deve tener conto della triplice origine dei principi giuridici dell'ordinamento tributario attuati dallo Statuto dei diritti del contribuente, relativamente a quelli che derivano dalla Costituzione, dal diritto dell'Unione europea e dalla CEDU. Questo significa che la stessa indagine in merito al contenuto e alla portata dei principi giuridici dello Statuto comporta a sua volta la necessità di verificare se la giurisprudenza costituzionale e unionale forniscano elementi utili alla più precisa comprensione del principio affermato nello Statuto stesso.

L'estensione della protezione dei diritti contemplati dallo Statuto a tutti i soggetti del rapporto tributario, operata dal nuovo testo dell'articolo 1, rappresenta un importante elemento di rafforzamento delle garanzie dell'attuazione del prelievo tributario in base a quanto stabilito dalla legge e nel rispetto della regola dello Stato di diritto. Per effetto di questa norma, ogni riferimento nello Statuto alla tutela del contribuente deve intendersi come comprensivo di tutti gli altri soggetti passivi e destinatari di obblighi formali collegati all'attuazione del tributo.

L'esistenza di altri soggetti passivi del tributo rappresenta una realtà che ha caratterizzato l'evoluzione di tutti i sistemi tributari già dal secolo ventesimo al fine di facilitare la corretta attuazione del prelievo tributario. In questo senso, tali soggetti sono tenuti ad applicare ritenute alla fonte sui redditi corrisposti e/o a versare alcuni tributi, provvedendo all'espletamento dei correlati obblighi dichiarativi.

Tuttavia, nel corso degli ultimi anni, si è riscontrata, specialmente a livello internazionale ed europeo, una forte proliferazione di obblighi formali, aventi natura dichiarativa o comunicativa, anche in capo a soggetti diversi da quelli che hanno un ruolo direttamente connesso con il pagamento del tributo. In conformità al noto brocardo *ubi ius, ibi remedium*, è fondamentale assicurare a tali soggetti, secondo modalità non diverse da quanto applicabile ai contribuenti, la protezione effettiva dei diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento tributario italiano nel rispetto di tutti i principi fondamentali contenuti nello Statuto.

L'intervento normativo attuato con la riformulazione dell'articolo 1 dello Statuto rappresenta pertanto la giusta evoluzione della protezione dei diritti fondamentali, consentendo anche ai soggetti passivi diversi dal contribuente di invocare la tutela di tali diritti quando vengono coinvolti nell'attuazione del tributo con effetti in grado di incidere direttamente sulla loro sfera giuridica.

In coerenza con la dichiarata volontà del Legislatore di rafforzare la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, il comma 3-bis afferma che le disposizioni statutarie concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio dell'affidamento, il principio di proporzionalità e l'autotutela devono essere garantiti da tutte le amministrazioni sia statali che territoriali; conseguentemente le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire, garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni statutarie e le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto del contribuente, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.



## **Articolo 2 (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)**

L'introduzione del divieto di analogia per le disposizioni tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi recepisce la sostanziale convergenza in materia della dottrina tributaria e della giurisprudenza, che hanno affrontato il problema sotto numerosi punti di vista: sia quello della riserva di legge, ora facendosi discendere da tale principio un divieto di analogia (Cass., SS.UU., n. 18574/2016), ora ritenendolo irrilevante, non creando l'analogia un nuovo tributo e risolvendosi la differenza tra interpretazione e analogia in una mera distinzione "di grado"; poi, quello della struttura delle norme tributarie, soprattutto per la tesi che qualifica le norme tributarie come norme "a fattispecie esclusiva", non potendo esse trovare applicazione al di fuori di date situazioni concrete ben determinate (anche Cass., n. 30722/2011); ancora, quello del principio di "tassatività" delle fattispecie impositive; infine, quello della completezza dell'ordinamento giuridico tributario, ora nella prospettiva della "norma generale esclusiva" (secondo cui tutti i comportamenti non compresi nella norma particolare sono regolati da una norma generale esclusiva, cioè dalla regola che implicitamente esclude (= esclusiva) tutti (= generale) i comportamenti che non rientrano nella norma particolare), ora in quella dello "spazio giuridico vuoto" (per la quale l'ordinamento giuridico si innesterebbe su una situazione di fondo rappresentata dalla libertà naturale degli individui, sicché il diritto sarebbe costituito da norme imperative, le quali agirebbero in funzione di limitazione di tale libertà, con l'effetto che le aree non disciplinate presupporrebbero aree di libertà "residuali" contrapposte ad aree regolate da norme imperative).

Tesi, queste ultime, delle quali la teoria generale ha tuttavia affermato la scarsa idoneità al perseguimento del fine da esse proposti, potendo la vera "completezza" dell'ordinamento essere raggiunta solo tramite un espresso divieto di analogia, che ad oggi mancava nel diritto tributario e una cui traccia si rinveniva nella delega per la riforma del sistema tributario di cui alla legge n. 80/2003 mai attuata *in parte qua*.

## **Articolo 3 (Efficacia temporale delle norme tributarie)**

L'intervento sull'articolo 3 si è reso necessario per meglio definire in chiave garantista l'efficacia temporale delle norme tributarie con particolare riguardo ai tributi cc.dd. periodici.

L'interpretazione giurisprudenziale più recente sembra infatti orientata nel senso di limitare la nozione di «tributi periodici» cui fa riferimento il disposto del vigente articolo 3, comma 1, secondo periodo, ai soli tributi (come i tributi locali) che connotino le prestazioni periodiche come basate su un'unica *causa debendi* continuativa e pertanto oggetto dell'articolo 2948, comma 1, c.c., in tal modo escludendo i tributi che, seppure con prestazione tributaria dovuta di anno in anno, hanno un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, ma sono caratterizzati dall'autonomia dei singoli periodi d'imposta.

Con la modifica proposta si vuole invece ripristinare l'originaria funzione della norma per ricomprendere i principali tributi del nostro ordinamento tributario che sono caratterizzati dalla periodicità e ciò indipendentemente dalla circostanza che ciò si rifletta nell'obbligo dichiarativo, lasciando immutata l'autonomia dei singoli periodi d'imposta.

Si è, pertanto, sostituita alla generica indicazione della categoria dei tributi periodici, una definizione di tale nozione che fa leva, appunto, sul carattere della ricorrenza, secondo intervalli appunto periodici e consecutivi, di momenti di determinazione della base imponibile e di liquidazione della somma dovuta a titolo di tributo. Ciò ovviamente a prescindere dal fatto che la determinazione della base imponibile o la liquidazione della somma dovuta trovi espressione formale nella presentazione di dichiarazione (circostanza che, ad esempio, non si verifica in taluni tributi locali che, pure, sono da



considerare periodici) ovvero che le ricorrenti e consecutive applicazioni del tributo dipendano da un'unica *causa debendi*.

Infine, si recepisce la più recente giurisprudenza di legittimità che prevede che le presunzioni legali si applichino ai soli fatti successivi alla loro entrata in vigore.

### **Articolo 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione)**

La disposizione interviene per emendare il comma 5 al fine di prevedere che sono annullabili i provvedimenti emessi dall'amministrazione che, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, non abbia provveduto ad invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

### **Articolo 6-bis (Principio del contraddittorio)**

L'introduzione dell'articolo 6-bis nello Statuto del contribuente rappresenta un punto cardine, dotando l'ordinamento italiano di una disciplina generale, proporzionata e organica del principio del contraddittorio in materia tributaria. Questo intervento adegua la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standards di tutela internazionale e a quelli applicabili in base al diritto dell'Unione Europea, rispettando altresì i canoni interpretativi del giusto processo applicati alla materia tributaria dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU, 23.11.2006, *Jussila v Finlandia*, App. n. 73053/01, par. 36 ss.).

Per principio del contraddittorio deve intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima della adozione di un atto che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica. La formulazione di questo diritto all'interno dell'articolo 6-bis consente una tutela particolarmente intensa del principio in questione, soprattutto considerato che il successivo articolo 7 bis menziona espressamente, tra le cause che determinano l'annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria, la violazione delle norme concernenti la partecipazione del contribuente.

Il contraddittorio ha anche una funzione di completamento dell'attività amministrativa, costituendo una "finestra" attraverso la quale completare, comunque, la fase istruttoria e predecisoria, acquisendo le informazioni dal soggetto amministrato. Quest'ultimo infatti, in materia tributaria, è il depositario delle informazioni sulla sua realtà economica, che potrebbe decidere di ostendere e condividere. Il diritto-dovere di contraddittorio, elemento costitutivo indefettibile della buona amministrazione per uno Stato di diritto moderno e avanzato, deve, pertanto, avere una attuazione generalizzata ma proporzionata, tale da consentire il raggiungimento dei suoi scopi, con un ottimale bilanciamento con l'esigenza di efficienza dell'attività amministrativa.

L'attuale disciplina, risultante dallo scongiurato sovrapporsi di interventi legislativi e giurisprudenziali disarmonici, è largamente insoddisfacente, viziata da contraddizioni e aporie logiche e fonte di incertezze e di moltiplicazione del contenzioso.

Si impone pertanto un intervento riformatore di razionalizzazione, bilanciato e ponderato, che si attua lungo le direttrici seguenti.

In primo luogo, viene riconosciuto, al comma 1, che il diritto al contraddittorio, informato ed effettivo, è di applicazione generale, a pena di annullabilità, e viene opportunamente raccordato, con una norma chiara, a tutta la materia tributaria, individuata sulla base del medesimo criterio obiettivo adottato per la individuazione della giurisdizione del giudice tributario. Vengono tuttavia espressamente esclusi,



al successivo comma 2, gli atti privi di contenuto provvedimento quali gli atti istruttori e, più in generale, gli atti privi di immediata lesività, nonché gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, per i quali resta invariata la relativa disciplina, nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Al comma 3 viene opportunamente specificato che, ai fini della applicazione della regola, la sostanza prevale sulla forma. Pertanto, ove, come talvolta avviene nella prassi, la pubblica amministrazione adotti forme cui corrispondono minori garanzie (ad esempio la cartella di pagamento), in luogo di quelle prescritte (ad esempio, l'avviso di accertamento) e cui si applichino garanzie procedurali più rigorose, si devono applicare le garanzie procedurali più rigorose (segnatamente, il contraddittorio) previste il tipo di atto che sostanzialmente è stato adottato, anche se diversamente denominato.

Al comma 4 vengono declinati gli aspetti procedurali che l'amministrazione deve rispettare per consentire il contraddittorio al contribuente, al quale deve comunicare lo schema del provvedimento, concedendogli un congruo lasso di tempo, non inferiore a sessanta giorni, per presentare le proprie controdeduzioni, di cui l'amministrazione finanziaria dovrà obbligatoriamente tenere conto in sede di motivazione, ovvero per accedere, su richiesta, agli atti del fascicolo ed estrarne copia. Viene precisato che il provvedimento non potrà essere adottato dall'amministrazione prima che sia decorso il predetto termine o quello eventualmente prorogato per non più di 30 giorni; a fini di salvaguardia delle ragioni del Fisco si prevede tuttavia che quando la scadenza del termine previsto per l'esercizio del contraddittorio è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo del procedimento tributario ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

La nuova disciplina generale del contraddittorio comporta l'abrogazione del vigente articolo 12, comma 7, dello Statuto.

## **Articolo 7 (Chiarezza e motivazione dei provvedimenti)**

Per quanto riguarda la motivazione dei provvedimenti, si procede a una riformulazione dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente. Essa è finalizzata ad armonizzare il testo normativo con gli approdi più recenti della giurisprudenza interna, eurounitaria e internazionale e l'esigenza di eliminare alcune aporie indotte dal testo precedente.

Viene, altresì, perseguito il coordinamento con alcune novità normative, per ottenere un risultato sistematicamente coerente, e adeguatamente bilanciato tra l'esigenza di efficienza dell'attività amministrativa, da una parte, da non assoggettare a oneri sproporzionati, nel delicato compito di contrasto alla evasione fiscale, ma nel rispetto del requisito di democraticità, trasparenza, *accountability* della Pubblica Amministrazione. Ciò, tenuto conto del fatto che la motivazione degli atti serve anche al ponderato riconoscimento del diritto di azione e difesa in giudizio, e tenendo presente anche l'obiettivo di incentivazione della definizione precontenziosa delle controversie e svolgimento concentrato degli eventuali giudizi.

Il comma 1 dell'articolo 7 viene, pertanto, lievemente riformulato. Da un lato, in adempimento dei criteri della legge delega, esso opportunamente viene integrato con l'esplicito riferimento ai mezzi di prova, elemento cardine del fondamento dell'atto, in tal modo dando non solo attuazione alla delega, ma altresì armonizzando la disciplina prevista per tutte le imposte a quella prevista in materia di IVA (in adempimento di altro principio e criterio direttivo generale della delega). Viene, inoltre,



opportunamente armonizzata la disciplina con quella di cui all'articolo 42 del d. lgs. 600/73, in punto di motivazione *per relationem*, eliminando la non proporzionata necessità di allegare in ogni caso, anche quando noto, l'atto richiamato, ciò nella direzione dell'efficienza della azione amministrativa. Viene altresì specificato, in armonia con la giurisprudenza della Suprema Corte (Cfr. Cass., 11 marzo 2010, n. 5913, Cass., 11 maggio 2009, n. 10680, Cass., 17 giugno 2002, n. 8690), che parte necessaria della motivazione in questi casi è anche la espressa spiegazione del perché l'organo o l'ente che emana il provvedimento ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato o ne condivide le valutazioni. Il comma 1-*bis*, prevede che il fondamento dell'atto e della pretesa non può essere stravolto, rispetto al fondamento indicato in motivazione (vietata la *mutatio libelli*).

I commi 1-*ter* e 1-*quater* si occupano infine del rapporto tra atti impositivi ed atti della riscossione sotto il profilo della motivazione; così in particolare il comma 1-*ter* si pone l'obiettivo di recepire il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (SS. UU. n. 11722/2010), secondo cui *“Quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria (...), essa deve (...) contenere gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione”*. La motivazione *“piena”* riguarda, quanto alla norma introdotta, in particolare gli interessi, in conformità a quanto statuito dalle Sezioni Unite con sentenza 14 luglio 2022, n. 22281, con l'unica precisazione che si è qui inteso valorizzare la prassi ormai adottata dall'amministrazione ed evidenziata dalla stessa giurisprudenza di legittimità (par. 13.2.2.), *“nell'ottica di una migliore collaborazione con il contribuente – anche alla luce dell'art. 10 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente – volta ad esplicitare nelle cartelle anche i tassi via via applicabili per la quantificazione degli interessi richiesti”*.

Il comma 1-*quater* estende *a fortiori* le garanzie della motivazione agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali sia paritetici, sia dipendenti, i quali pur non avendo realizzato il presupposto del tributo vengono coinvolti, a vario titolo, nella responsabilità per fatto dell'obbligato principale. In tal caso, resterà in ogni caso fermo l'obbligo di autonoma notifica della cartella esattoriale nei termini indicati dall'articolo 25, comma 1, d.p.r. n. 602 del 1973.

Si prevede inoltre l'abrogazione del comma 3 della norma nel testo vigente riguardante l'obbligo di indicazione, sul titolo esecutivo del riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, della motivazione della pretesa tributaria, risultando superato dalla più organica e completa disciplina introdotta in punto di obbligo di motivazione.

#### **Articoli 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinqües* e 7-*sexies***

#### **(Nuovo regime di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'amministrazione finanziaria)**

Si introducono nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente gli articoli 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinqües* e 7-*sexies*, che – sulla falsariga degli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della l. n. 241/1990 – andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie.

Con tali disposizioni si vuole delineare un sistema *“duale”* delle invalidità tributarie, articolato nei regimi generali della *“nullità”* in senso proprio (art. 7-*ter*) e della *“annullabilità”* (art. 7-*bis*), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di *“irregolarità”* (art. 7-*quater*) che, come tale, non rientra nei regimi di *“invalidità”* propriamente detti (questi essendo per definizione finalizzati alla elisione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti *“viziati”*); infine viene introdotta una disciplina specifica del vizi dell'attività istruttoria (art. 7-*quinqües*) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (7-*sexies*).



Quanto al regime di “annullabilità” degli atti dell’amministrazione finanziaria, questo opera quale regime “normale”, applicabile in relazione a qualunque “vizio” dell’atto, salvo quanto diversamente stabilito dalla legge (ad esempio, in presenza di “vizi” assoggettati al regime di “nullità” o a forme di “irregolarità” di cui ai nuovi articoli 7-ter e 7-quater). Il nuovo articolo 7-bis intende fissare tale principio attraverso una formulazione ampia, tesa – di fatto – a considerare qualunque ipotesi di “violazione di legge” (formale, partecipativa e procedimentale) precisando, inoltre, come i vizi di “annullabilità” dell’atto debbano essere eccepiti con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possano essere rilevati d’ufficio dal giudice, in aderenza all’attuale (unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Quanto al regime di “nullità” degli atti dell’amministrazione finanziaria, questo opera invece solo in via eccezionale e solo ove espressamente previsto da una previsione di legge, successiva all’entrata in vigore del nuovo articolo 7-ter. I vizi di “nullità”, ove previsti, possono essere eccepiti sempre e senza limiti temporali in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale, anche in presenza di definizioni amministrative del tributo, sempre de futuro, con l’unico limite dell’ordinaria prescrizione del credito del contribuente. Sono altresì rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del processo da parte del giudice. All’art. 7-quater è introdotta, inoltre, in via eccezionale, una previsione espressa di mera “irregolarità” degli atti dell’amministrazione finanziaria per le violazioni relative alle informazioni cc.dd. “difensionali” di cui all’articolo 7, comma 2, l. n. 212/2000.

Si introduce, inoltre, nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente l’articolo 7-quinquies, che essenzialmente cristallizza quanto emergente da consolidati orientamenti giurisprudenziali prevedendo il generale regime di “inutilizzabilità” delle prove acquisite in violazione di norme di legge poste a tutela di diritti fondamentali del contribuente, in particolare nell’ipotesi specifica di cui all’articolo 12 comma 5 di superamento del termine di permanenza massimo.

Infine, l’articolo 7-sexies, quanto alla disciplina delle notificazioni, recepisce la giurisprudenza delle sezioni unite in tema di inesistenza (Cass., SS.UU., n. 14906/2016), nonché la giurisprudenza in tema di emissione degli atti e notifica a soggetti inesistenti, non legittimati a riceverla o estinti (ferme naturalmente restando le disposizioni speciali) e fatto salvo il diritto di ciascun terzo, anche ai fini della certezza dei termini di decadenza e prescrizione nei relativi confronti, di ricevere autonome notifiche.

Con successivo decreto legislativo adottato ai sensi dell’articolo 1 comma 5 della legge delega verranno effettuati i necessari interventi di coordinamento e raccordo normativo.

### **Articolo 8 (Tutela dell’integrità patrimoniale)**

Il comma 5 è modificato precisando che l’obbligo decennale di conservazione di atti e documenti ai fini tributari comprende anche le scritture contabili.

Inoltre, al fine di rafforzare la certezza del diritto e la stabilizzazione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, evitando di lasciare i contribuenti esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi, è inserita la previsione espressa secondo cui il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l’amministrazione finanziaria di far valere pretese fondate sugli atti o sulla documentazione predetti, impregiudicata la loro utilizzabilità in caso di accertamenti in corso.

Si apportano inoltre al comma 6 modifiche di drafting e raccordo normativo.

### **Articolo 9-bis (Divieto di bis in idem nel procedimento tributario)**

L’introduzione dell’articolo 9-bis recepisce le esigenze di bilanciamento tra tutela dell’interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto.



L'obiettivo primario di questa norma è quello di assicurare il pieno e coerente rispetto del divieto di *bis in idem* all'interno del procedimento tributario. L'essenza del cd. *ne bis vexari* afferma che, per ogni possibile violazione, la persona ha diritto a essere gravata da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta.

In questo senso, la triplice condizione introdotta nell'articolo 9-bis rappresenta un importante passo in avanti nella protezione dei diritti fondamentali del contribuente. Infatti, richiedere che l'azione sia svolta 1) una sola volta, 2) per ogni tributo, 3) per ogni periodo d'imposta, implica il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'unicità dell'azione accertativa.

Restano ferme le esclusioni previste dalle disposizioni vigenti, in particolare quelle di cui agli articoli 41 bis e 43, comma 3, del D.P.R. 600/73 e di cui all'articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/72, con riferimento agli elementi nuovi.

### **Articolo 9-ter (Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti)**

L'inserimento di una norma sul divieto di divulgazione dei dati del contribuente, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, si è reso necessario a seguito del rafforzamento della protezione dei dati a livello dell'Unione europea, attuato dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016 (nel testo vigente con modifiche apportate il 23 maggio 2018), sulla protezione e la circolazione dei dati personali. Il suddetto Regolamento attua il principio giuridico unionale della protezione dei dati, sancito nell'articolo 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che a sua volta è espressione di un diritto fondamentale della persona. È opportuno ricordare che l'articolo 23 del suddetto Regolamento UE contiene una clausola di salvaguardia applicabile alla materia tributaria, ammettendo che in tale ambito siano possibili restrizioni a carattere necessario e proporzionate al raggiungimento di obiettivi di interesse generale. Proprio al fine di salvaguardare comunque l'azione amministrativa nella corretta attuazione del tributo, si prevede comunque la possibilità per l'amministrazione finanziaria, in linea di principio, di utilizzare le nuove tecnologie e l'interoperabilità delle banche dati per acquisire i dati fiscalmente rilevanti di ciascun contribuente, ovviamente fermo restando il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

### **Articolo 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)**

La generale esigenza di preservare la certezza dei rapporti giuridici è già adesso espressamente consacrata nello Statuto dei diritti del contribuente.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, *“il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'articolo 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dal vigente articolo 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato articolo 10 è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge n. 212/2000”* (Cass. n. 21513/2006, n. 7080/2004, n. 17576/2002 e n. 10982/2009).

Viene, in particolare, aggiunto il comma 2-bis, prevedendo che, limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché da essa successivamente modificate, per la loro formulazione precisa ingenerano nel contribuente un





ragionevole affidamento, da intendersi tale in conformità agli arresti della giurisprudenza unionale, non sono dovuti tributo, sanzioni e interessi con riferimento al loro periodo di vigenza.

### **Articolo 10-ter (Principio di proporzionalità nel procedimento tributario)**

Il principio di proporzionalità stabilisce un collegamento tra azione e obiettivi. In particolare, esso limita l'azione a quanto strettamente necessario e idoneo a realizzare gli obiettivi. La sua applicazione al procedimento tributario consente quindi di mantenere una stretta coerenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria rispetto a quanto stabilito dalla legge.

L'introduzione di una norma espressa che riconosce la rilevanza di questo principio all'interno del procedimento tributario risponde all'esigenza di realizzare vari obiettivi, rafforzando la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un loro complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.

### **Art. 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)**

Com'è noto, la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute) abbia essenzialmente natura discrezionale.

Tale posizione, che risente evidentemente del consolidato orientamento formatosi con riferimento all'analogo istituto esistente in campo amministrativo, non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge).

Si ritiene che l'articolo 4, comma 1, lett. h), della legge delega consenta un intervento diretto a prevedere come obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi. In particolare, la norma conferisce espressamente al Governo la delega a "potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti" con riguardo "alle valutazioni di diritto e di fatto operate", definendo in tal modo l'ambito oggettivo della disciplina delegata.

Ciò appare opportuno non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso. Ad oggi, infatti, accade spesso che a fronte di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione ma, in caso di inerzia (o ritardo) della stessa, si veda costretto a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge, onde evitare la definitività dell'atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d'ufficio.

L'introduzione dell'articolo 10-quater nello Statuto del contribuente muove – con le opportune modifiche – dall'articolo 2 ("Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento") del D.M. 37/1997, recante "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria", esplicitando l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere in presenza dei presupposti indicati.

Da un lato, il riferimento alla evidente illegittimità o infondatezza si richiama espressamente al concetto di "errori manifesti" utilizzato dalla delega ed incorpora il significato attribuito dalle vigenti norme di legge al profilo oggettivo dell'istituto dell'autotutela (oltre all'abrogato articolo 68 del D.P.R. n. 287/1992 anche l'articolo 2-quater del D.L. n. 564/1994 si riferisce congiuntamente agli



atti “illegittimi o infondati” per individuare l’oggetto dell’autotutela). Dall’altro, esso consente di escludere l’obbligatorietà dell’autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l’esistenza di contrasti giurisprudenziali.

Per evidenti esigenze di certezza, al comma 2 si prevede il divieto di esercitare l’autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’Amministrazione finanziaria. In sostanza non è ostativo all’autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l’autotutela.

Il comma 3 recepisce il principio di delega afferente alla responsabilità amministrativa dei soggetti tenuti ad esercitare l’autotutela obbligatoria, riproducendo l’analoga norma già prevista, per alcune ipotesi riguardanti la sola Agenzia delle entrate, dall’articolo 29, comma 7, e successive modificazioni, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 322; in particolare si prevede che per le valutazioni di fatto operate dall’Amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, la responsabilità di cui all’articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, in caso di avvenuto esercizio dell’autotutela, è limitata alle ipotesi di dolo.

#### **Articolo 10-quinquies (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)**

Viene poi introdotto nello Statuto del contribuente l’articolo 10-quinquies, che riconosce all’amministrazione finanziaria un generalizzato potere di autotutela facoltativa, che comprende ovviamente anche la sospensione o revoca, esercitabile, anche d’ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono casi di illegittimità o infondatezza dell’atto o dell’imposizione; il comma 2 estende a queste ipotesi la previsione di cui al precedente articolo 10-quater, comma 3, in tema di responsabilità amministrativa dei soggetti tenuti ad esercitare l’autotutela.

#### **Articolo 10-sexies (Documenti di prassi)**

La disposizione in commento elenca gli strumenti attraverso i quali l’Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell’interpretazione e nell’applicazione delle disposizioni tributarie. Essi vengono individuati nelle circolari e negli istituti della consulenza giuridica, dell’interpello e della consultazione semplificata, più puntualmente declinati nei successivi articoli.

#### **Articolo 10-septies**

**(Circolari)** L’articolo introdotto individua le diverse tipologie di circolari che l’Amministrazione finanziaria può adottare, al fine di fornire – a seconda della tipologia di circolare come definite nelle lettere a), b) c) e d) del comma 1 - all’utenza ma anche ai propri uffici tutte le informazioni necessarie per la corretta attuazione delle disposizioni tributarie; quanto in particolare alla lettera a) del comma in esame, essa individua le circolari quali strumenti a disposizione dell’amministrazione finanziaria per ricostruire la genesi ed il procedimento di formazione delle norme tributarie, fornire la loro illustrazione e interpretazione, dare indicazioni operative ai propri uffici.

Il comma 2, con riferimento non solo a tali circolari di cui alla lettera a) ma anche a quelle di cui alla lettera b) e c) del comma 1 (preordinate a fornire aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali e indicazioni in relazione a questioni di particolare complessità), prevede che in particolare tali circolari possono essere emanate previo confronto con interlocutori istituzionali o altri soggetti portatori di interessi collettivi (come, ad esempio, ordini



professionali ed associazioni di categoria) ed essere poste in pubblica consultazione, in particolare quando coinvolgono un'ampia platea di contribuenti o che modificano, rispetto al passato, l'indirizzo interpretativo prima seguito.

#### **Articolo 10-*octies* (Consulenza giuridica)**

Con l'inserimento, nell'ambito della legge 27 luglio 2000, n. 212, dell'articolo 10-*octies* si intende introdurre nel nostro ordinamento giuridico la disciplina della consulenza giuridica, ovvero dell'attività interpretativa svolta dall'Amministrazione finanziaria e finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, che non riguardano singoli contribuenti. Ciò significa che il predetto istituto non può giammai tradursi in un interpello generalizzato. Come precisato al comma 1, i soggetti legittimati alla presentazione di istanze di consulenza giuridica sono le Associazioni sindacali e di categoria e gli Ordini professionali, le Amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici o privati, gli enti territoriali e locali.

Il comma 2 prevede che la presentazione delle istanze di consulenza giuridica non abbia effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporti interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

Infine, il comma 3 prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno stabilite le regole concernenti la procedura, i presupposti le modalità di presentazione delle istanze e tutti gli aspetti concreti funzionali al corretto funzionamento dell'istituto.

#### **Articolo 10-*nonies* (Consultazione semplificata)**

L'articolo introduce una nuova disciplina dei servizi di consultazione rapida destinati, secondo le previsioni della legge delega, ai contribuenti meno strutturati, come le persone fisiche, anche non residenti, e i contribuenti di minori dimensioni, come le società di persone, che adottano regimi di contabilità semplificata; tale nuova disciplina lascia impregiudicate le regole attuali riguardanti i call center. Il servizio, gratuitamente fruibile avvalendosi dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, previa richiesta del contribuente, specificamente riferita ad un caso concreto e personale, si sostanzia nella possibilità di interrogazione di una apposita banca dati, di nuova costituzione, che raccoglie, debitamente classificati e categorizzati, tutti gli atti di prassi che esprimono indirizzi interpretativi (ad esempio, risposte a istanze di interpello, risoluzioni, principi di diritto). Attraverso questo servizio di consultazione gratuita, il contribuente è supportato nella ricerca della soluzione del quesito interpretativo o applicativo esposto nella sua richiesta; nel caso in cui manchi un precedente conforme al problema rappresentato o quando non è possibile individuare in maniera inequivoca la risposta, la banca dati informa l'istante in modalità automatizzata, che, in relazione alla specifica questione, può presentare un'istanza di interpello secondo la disciplina propria di quest'ultimo istituto. La norma prevede che la risposta fornita dalla banca dati, coerentemente con la circostanza che il contribuente ha esposto un caso non nuovo, per il quale già sussistono indirizzi interpretativi espressi dall'amministrazione finanziaria, non è equiparata, a tutti gli effetti di legge, ad una risposta ad interpello, ma produce gli effetti di cui all'articolo 10, comma 2, dello Statuto, ossia costituisce causa di disapplicazione delle sanzioni e non debenza degli interessi moratori per il contribuente che vi si sia adeguato; il comma 4 prevede infine che l'utilizzazione del servizio costituisca condizione di ammissibilità ai fini della presentazione delle istanze di interpello.



La norma si limita a prevedere la possibilità che venga istituito questo nuovo servizio, ma la disciplina di dettaglio di tale istituto e delle sue modalità di funzionamento restano affidate a futuri interventi normativi.

## **Art. 11 (Interpello)**

L'articolo contiene la nuova disciplina dell'istituto dell'interpello, alla quale, rispetto al testo vigente, sono apportate modifiche tese a dare attuazione alle previsioni della legge delega che ne ha disposto, oltre che una razionalizzazione, anche una riduzione.

In particolare, il comma 1 contiene l'indicazione delle diverse tipologie di interpello:

- (a) interpello interpretativo;
- (b) interpello qualificatorio;
- (c) interpello antiabuso;
- (d) interpello disapplicativo;
- (e) interpello probatorio riservato, a norma del successivo comma 2, solo ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nell'ambito della specifica figura dell'interpello a questi dedicato (cd. Interpello abbreviato), nonché ai soggetti che presentano istanze di interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in ragione della accentuata compliance sottesa alla previsione dei due predetti istituti.
- (f) interpello ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR, conservato in ragione del carattere estremamente attrattivo dell'istituto.

Il comma 3 prevede, per fornire risposta alle istanze di interpello, la corresponsione di un contributo la cui misura, da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione rappresentata nell'istanza, è demandata ad un provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze ed il cui gettito è destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione specialistico-professionale del personale delle Agenzie fiscali;

Il termine di risposta alle istanze di interpello è fissato in 90 giorni, ferma la facoltà per l'amministrazione finanziaria di chiedere documentazione integrativa. In attuazione di quanto previsto dall'articolo 16, comma 1, lettera p) della legge delega, è disposta la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° ed il 31 agosto di ogni anno; inoltre, coerentemente con i principi generali, è disposto che se i termini (sia quelli di risposta che quelli correlati alla regolarizzazione) scadono di sabato o in un giorno festivo non lavorativo, gli stessi sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo;

Restano, invece, confermate alcune previsioni dell'attuale disciplina dell'interpello contemplata dal vigente articolo 11 dello Statuto, quali: (a) la disciplina del silenzio assenso; (b) la nullità degli atti impositivi e sanzionatori contrari alla risposta resa; (c) la facoltà di rettifica della risposta con effetti solo per il futuro; (d) la definizione (in negativo) della sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza; (e) l'irrelevanza della presentazione dell'interpello ai fini delle scadenze previste dalle norme tributarie e della decorrenza dei termini di decadenza o dei termini di prescrizione. Viene altresì prevista espressamente la non impugnabilità della risposta all'interpello.

A seguito dell'introduzione del principio generale di partecipazione al procedimento di accertamento, indipendentemente dalle modalità con cui viene effettuato il controllo, la tutela del contribuente diventa operativa anche nelle ipotesi in cui, a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, sia stato redatto e consegnato un processo verbale di constatazione.



## **Articolo 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)**

Si abroga il comma 7 dell'articolo 12 della legge n. 212 del 2000, al fine di eliminare una duplicazione della medesima tutela rafforzandone altresì gli effetti.

## **Articolo 13 (Garante nazionale del contribuente)**

In attuazione al criterio di delega recato dall'articolo 4, comma 1, lett. i), si istituisce la figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico, individuato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri.

Esso ha sede in Roma, dura in carica quattro anni e può essere confermato una sola volta.

Il comma 4 declina le funzioni e i compiti del Garante, consistenti essenzialmente nella possibilità di rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali sulla base di segnalazioni scritte di contribuenti o altri soggetti che lamentino disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative irragionevoli o anomale, o comunque comportamenti dell'amministrazione finanziaria in grado di incrinare il rapporto di fiducia con i cittadini.

Il Garante può, inoltre, accedere agli uffici dell'amministrazione finanziaria per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione al contribuente, richiamare gli uffici affinché nei confronti del contribuente siano rispettati i doveri di informazione e suoi i diritti e garanzie in caso di accessi, ispezioni e verifiche.

Ogni sei mesi relaziona sull'attività svolta al Ministro, ai direttori delle Agenzie e al Comandante generale della Guardia di finanza e ogni anno riferisce a Governo e Parlamento dati e notizie sui rapporti tra fisco e contribuenti.

Il comma 2 dell'articolo 1 esplicita che all'attuazione delle disposizioni di cui agli articoli 6-bis, 10-octies e 10-nonies, introdotti nella L. 27 luglio 2000, n. 212, dall'art. 1, comma 1, lettere e) e m) dello schema di decreto, si provvede nei limiti delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Infine, l'articolo 2 dello schema di decreto in esame si compone di 4 commi, i quali riguardano, rispettivamente:

- la decorrenza dell'efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 10, comma 2-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera l), e delle disposizioni dell'articolo 1, comma 1, lettera p), nonché l'efficacia delle disposizioni contenute nell'articolo 13 dello Statuto del contribuente, nella versione introdotta con il presente decreto, e la contestuale soppressione delle attuali figure del Garante del contribuente, a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento ministeriale di cui al comma 2;
- il rinvio ad un regolamento ministeriale, da adottare ai sensi dell'articolo 17 della legge n. 400 del 1988, per la determinazione del compenso del Garante nazionale del contribuente e della misura dell'eventuale rimborso per le spese di trasferta (comma 2);
- le disposizioni di carattere finanziario (comma 3);
- le abrogazioni correlate alle disposizioni di nuova introduzione (comma 4);

L'articolo 3 invece disciplina l'entrata in vigore del decreto.



### Relazione tecnica

Il presente decreto interviene alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), apportando una serie di modifiche volte ad assicurare il legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto.

In particolare, agli articoli 1, 2 e 3 della suddetta legge vengono previsti interventi volti ad affermare alcuni principi generali.

Viene introdotto un nuovo articolo 6-bis che afferma che tutti i provvedimenti tesi a incidere sfavorevolmente nella sfera giuridica dei destinatari devono essere preceduti da un contraddittorio. Il diritto al contraddittorio non sussiste per gli atti privi di contenuto provvedimento ed è escluso per gli atti automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per valutare gli effetti finanziari che la norma può produrre rispetto alle attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate, occorre tener conto della presenza di altre disposizioni dell'ordinamento che, per singole fattispecie, già prevedono l'obbligo di attivare un contraddittorio preventivo.

In particolare, si evidenzia che gli articoli 5 e 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, già contemplano delle ipotesi, facoltative o obbligatorie, di invito al contraddittorio preventivo finalizzato all'accertamento con adesione.

Tali norme, peraltro, sono state interpretate estensivamente dall'Agenzia delle entrate che negli anni ha invitato le proprie strutture di controllo ad attivare il contraddittorio preventivo anche nei casi di non obbligatorietà dello stesso, allo scopo di attuare il principio di collaborazione e tutela della buona fede, nonché per deflazionare il contenzioso tributario (cfr. Circolare del 22 giugno 2020, n. 17/E).

Pertanto, dal combinato disposto del nuovo articolo 6-bis e dei citati articoli 5 e 5-ter emerge che è necessario offrire al contribuente un termine di almeno 60 giorni per presentare le proprie osservazioni. A tal riguardo, tuttavia, si evidenzia che tale termine è compatibile con le attuali modalità di svolgimento del contraddittorio preventivo ex articolo 5 del D. Lgs. 218 del 1997 finalizzato all'accertamento con adesione, la cui attivazione esclude la possibilità di avviare un nuovo procedimento di adesione dopo la notifica del provvedimento di accertamento.

Discorso simile può essere svolto in relazione agli atti di irrogazione delle sanzioni. In particolare, l'attuale procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472, prevede che l'atto di irrogazione delle sanzioni sia preceduto, a pena di invalidità, da un atto di contestazione che consente al contribuente, entro 60 giorni, di presentare memorie e osservazioni che l'Ufficio procedente deve valutare entro 12 mesi.

Pertanto, anche per tale casistica, si evidenzia che la normativa vigente già disciplina un'ipotesi di contraddittorio preventivo, riconoscendo, peraltro, un termine interlocutorio identico a quello previsto dall'articolo 6-bis.

In ultimo, si rileva che ulteriori specifiche ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio sono regolate dalle seguenti disposizioni: articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (accertamento delle fattispecie abusive); articolo 6 del decreto legislativo 24 ottobre 2015, n. 156 (accertamento delle fattispecie elusive specifiche); articolo 11 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142



(accertamento delle fattispecie ibride); articolo 167, comma 11, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (accertamento in materia di società estere controllate).

Tutte le citate norme, eccettuato l'articolo 167, prevedono a favore del contribuente un termine di 60 giorni per presentare osservazioni e, di conseguenza, si presentano compatibili con il nuovo articolo 6-bis. L'articolo 167, invece, offre un termine interlocutorio di 90 giorni.

Per tutto quanto sopra argomentato, le attività istruttorie dell'Agenzia delle entrate non saranno influenzate dalla nuova disposizione a cui, di conseguenza, non vengono ascritti effetti di gettito.

L'intervento all'articolo 7 dello Statuto interviene in materia di motivazione dei provvedimenti amministrativi.

Gli articoli 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies introducono nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente, sulla falsariga di quanto disposto dagli articoli 21-septies e 21-octies della legge n. 241/1990, delle regole generali di invalidità degli atti tributari.

Con tali disposizioni, in particolare, vengono disciplinati:

- i casi di "nullità" (art. 7-ter);
- le fattispecie che comportano l'"annullabilità" (art. 7-bis);
- le ipotesi di mera "irregolarità" (art. 7-quater);
- i vizi dell'attività istruttoria (art. 7-quinquies) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (7-sexies).

Ciò premesso, in relazione alle attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate, si evidenzia che le disposizioni citate sono del tutto simili a quelle già presenti nella disciplina settoriale, ovvero sono ricavabili dagli orientamenti consolidati della Corte di Cassazione.

In particolare, per quanto concerne i casi di annullabilità e nullità, si evidenzia che:

- agli atti tributari già si applicano le disposizioni di cui agli articoli 21-septies (nullità) e 21-octies (annullabilità) della legge n. 241/1990;
- per i provvedimenti di accertamento relativi all'IVA e alle II.DD., la disciplina di settore (art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, per le II.DD. e articolo 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA) prevede numerose ipotesi di nullità testuale, che risultano più rigide rispetto ai casi regolati dalle norme in commento. Dette previsioni, inoltre, si applicano a tutte le imposte la cui procedura di accertamento è strutturata tramite un rinvio alle norme procedurali dettate in materia di II.DD e IVA.

Per quanto concerne, invece, le fattispecie di irregolarità, trattandosi di una figura di origine giurisprudenziale, non si rilevano particolari innovazioni dell'ordinamento.

In aggiunta, in relazione ai vizi delle attività istruttorie e delle attività di notifica, si evidenzia che gli stessi sono delle declinazioni specifiche della fattispecie di "violazioni di legge" modellati in maniera conforme rispetto agli attuali orientamenti della Corte di Cassazione.

Per tutto quanto sino ad ora argomentato, in relazione all'attività dell'Agenzia delle entrate, le norme in illustrazione possono essere considerate ricognitive di principi già esistenti e, di conseguenza, alle stesse non possono essere ascritti effetti di gettito.



Successivamente si interviene sul procedimento tributario con la previsione del divieto del bis in idem (articolo 9-bis) e del divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti (articolo 9-ter).

Ciò premesso, per valutare gli impatti che la norma di cui all'articolo 9-bis può produrre sulle attività dell'Agenzia delle entrate, occorre ricordare che in relazione ai tributi periodici (IVA, II.DD., IRAP) esistono diverse disposizioni che regolamentano la possibilità:

- di emanare avvisi di accertamento "parziali", cioè riferiti a singoli rilievi (per le II.DD. e l'IRAP, l'articolo 41-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600; per l'IVA, l'articolo 54, comma quarto, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);
- integrare, in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi istruttori, gli avvisi di accertamento già notificati. (per le II.DD. e l'IRAP, l'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600; per l'IVA, l'articolo 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

Pertanto, la norma non ha effetti innovativi per le attività istruttorie condotte dall'Agenzia delle entrate e, conseguentemente, alla stessa non vengono ascritti effetti di gettito.

La disposizione che introduce il comma 2-bis nell'articolo 10 dello Statuto, è volta a prevedere che limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché da essa successivamente modificate, per la loro formulazione precisa ingenerano nel contribuente un ragionevole affidamento, non sono dovuti tributi, sanzioni ed interessi con riferimento al loro periodo di vigenza. L'intervento trova applicazione esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente all'entrata in vigore del delegato (art. 2, comma 1).

La misura in generale precisa un principio che di fatto è immanente nel sistema giuridico, poiché i documenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria contengono indicazioni coerenti con la legislazione vigente e pertanto lo stesso principio rappresenta una garanzia in potenziali fattispecie che di fatto sarebbero limitate se non nulle.

Con il nuovo articolo 10-ter viene stabilito che il procedimento tributario è svolto nel rispetto del principio di proporzionalità.

Il successivo articolo 10-quater prevede i casi di esercizio del potere di autotutela obbligatoria quali: l'errore di persona, l'errore di calcolo, l'errore sull'individuazione del tributo e l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

Con l'articolo 10-quinquies, viene previsto l'esercizio del potere di autotutela facoltativa negli altri casi.

Gli articoli 10-sexies e 10-septies disciplinano le attività di produzione dei documenti di prassi e delle circolari.

L'articolo 10-octies prevede che l'Amministrazione finanziaria possa offrire, su richiesta, consulenza giuridica per fornire chiarimenti interpretativi in materia tributaria a favore di associazioni sindacali e di categoria, di ordini professionali, di enti pubblici o privati, delle regioni e degli enti locali, nonché delle amministrazioni dello Stato.

L'attuazione della norma avverrà con le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione dell'Agenzia delle entrate a legislazione vigente e pertanto non determina nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.





Il nuovo articolo 10-nonies prevede che le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni accedono gratuitamente a un'apposita banca dati contenente i documenti di prassi.

L'attuazione della norma avverrà con le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione dell'Agenzia delle entrate a legislazione vigente e pertanto non determina nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Il provvedimento interviene anche all'articolo 11 in materia di interpello. In particolare, viene introdotta una nuova disciplina dell'istituto prevedendo le diverse fattispecie e gli aspetti meramente procedurali.

In attuazione al criterio di delega recato dall'articolo 4, comma 1, lett. i), della legge n. 111/2023, l'articolo 1 del presente decreto, modificando l'art. 13 della legge n. 212 del 2000, istituisce la figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico che svolge rilevanti funzioni a tutela dei contribuenti, nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri.

Inoltre, si prevede che sia il compenso annuo lordo del Garante nazionale del contribuente sia la misura del rimborso delle spese di trasferta dovute per i suoi eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede, nel limite massimo di € 329.000,00 annui, siano stabiliti con regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (art. 2, comma 2).

Alle attività di segreteria e allo svolgimento delle funzioni tecniche a supporto del Garante nazionale del contribuente provvede il Dipartimento della giustizia tributaria del MEF nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Viene altresì stabilito che contestualmente all'entrata in vigore del predetto regolamento sono soppressi i Garanti del contribuente previsti dall'articolo 13 vigente.

Al riguardo, si fa presente che il vigente art. 13 della legge n. 212 del 2000, prevede la nomina di 21 Garanti del contribuente, uno per ogni regione o provincia autonoma, a ciascuno dei quali è corrisposto un compenso mensile lordo di euro 2.788,87, che su base annua risulta pari a 33.466,44 euro.

La spesa annua stanziata nel bilancio 2023 per il pagamento delle somme attribuite ai 21 Garanti regionali del contribuente, è pari ad euro 771.585,00. Tale somma corrisponde a euro 702.795,24 per i compensi erogati, a cui va aggiunto l'importo di euro 59.737,60 a titolo di IRAP e l'importo di euro 9.052,16 a titolo di rimborso delle spese di trasferta. Considerando prudenzialmente il limite massimo retributivo del trattamento economico annuo onnicomprensivo nel pubblico impiego, quale compenso lordo da corrispondere al Garante nazionale, inclusi gli oneri annuali per il rimborso delle spese di trasferta, si stima un risparmio di spesa, a regime, dal 2025, destinato, anche mediante versamento all'entrata del bilancio dello Stato e successiva riassegnazione, al Fondo di cui all'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge 9 agosto 2023, n. 111.

Alle altre disposizioni, non richiamate, non si ascrivono effetti, tenuto conto che si tratta di interventi di natura procedurale che non incidono sul livello delle entrate.







*Ministero  
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

**VERIFICA DELLA RELAZIONE TECNICA**

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha avuto esito Positivo.

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato digitalmente



## **ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)**

**Amministrazione proponente:** Ministero dell'economia e delle finanze

**Titolo:** schema di decreto legislativo recante *"Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente"*.

**Indicazione del referente dell'amministrazione proponente:**

### **PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO**

#### **1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di governo.**

La normativa si inserisce nell'ambito delle misure attuative della legge delega n. 111/2023, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale" che rientra nell'ambito delle priorità individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese e costituisce parte integrante della ripresa economica e sociale.

Nello specifico, il provvedimento in esame è stato emanato in attuazione dell'art. 4 della citata legge delega per la riforma fiscale concernente la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212), al fine di razionalizzarne la disciplina, eliminarne le criticità interpretative e applicative, in recepimento della giurisprudenza della CGCU e della CEDU, nell'ottica di favorire una maggiore certezza del diritto, nonché un migliore bilanciamento del rapporto fisco/contribuente, e, dunque, del diritto di difesa e dell'efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione.

In particolare, in linea con i principi e i criteri direttivi individuati nella legge delega, con il provvedimento si intende:

- 1) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi;
- 2) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- 3) razionalizzare la disciplina dell'interpello;
- 4) potenziare l'esercizio del potere di autotutela;
- 5) revisionare l'istituto del Garante nazionale del contribuente.

#### **2) Analisi del quadro normativo nazionale.**

Il provvedimento contiene disposizioni modificative e integrative dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) che, nella sua versione vigente, è formato da 21 articoli.

Tra le disposizioni più rilevanti, su cui ha inciso il presente provvedimento, si citano i seguenti articoli:

-l'articolo 1 reca principi generali. Nello specifico il comma 1 dell'articolo stesso afferma che *"le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 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"*; il comma 2 stabilisce che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, e i commi 3 e 4 impegnano le regioni a statuto ordinario, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e Bolzano e gli enti locali ad adeguarsi alle disposizioni e ai principi dello Statuto;

-l'articolo 2 stabilisce alcuni principi attinenti essenzialmente alla chiarezza della norma tributaria prevedendo che: i) le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni

tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute; ii) le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima; iii) i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio; iv) le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato;

-l'articolo 3, che verte sull'efficacia temporale delle norme tributarie, dispone che, in linea generale, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo;

-l'articolo 7 dello Statuto verte sulla chiarezza e sulla motivazione degli atti. In particolare, il comma 1 prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, 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;

- l'articolo 8 dello Statuto che contiene disposizioni anche in materia di durata dell'obbligo di conservazione di atti e documenti agli effetti tributari, prevedendo, che l'obbligo non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione;

-l'articolo 10 dello Statuto, concernente la tutela dell'affidamento del contribuente e della buona fede, prevede al comma 1 che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede;

-l'articolo 11 dello Statuto del contribuente disciplina il diritto di interpello, distinguendo tra interpello ordinario, probatorio, anti-abuso e disapplicativo;

-l'articolo 13 disciplina la figura dei Garanti del contribuente istituiti presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome.

### **3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.**

Il presente decreto legislativo interviene modificando e integrando una serie di disposizioni dello Statuto. In sintesi:

Con la modifica attuata sull'articolo 1, comma 1, recante *principi generali*, viene rafforzata la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, sostituendo il riferimento all'attuazione dei soli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione con quello ai principi costituzionali, nonché ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Inoltre, sempre in attuazione del principio dell'affidamento, viene specificato che le norme dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice della legge tributaria.

La modifica attuata dall'articolo 1, comma 1, lett. a), n. 3 del decreto in esame prevede che le disposizioni statutarie concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem* e l'autotutela attengono ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione; conseguentemente le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire nelle predette materie garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni statutarie e le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto del contribuente, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

Con la modifica attuata sull'articolo 2 dello Statuto, si introduce il divieto di analogia per le disposizioni tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti

passivi, mirando a fornire maggiore certezza nell'interpretazione e applicazione delle norme giuridiche, e, conseguentemente, a deflazionare il contenzioso.

L'intervento sull'articolo 3 si è reso necessario per meglio definire in chiave garantista l'efficacia temporale delle norme tributarie con particolare riguardo ai tributi cc.dd. periodici. In particolare, alla generica indicazione della categoria dei tributi periodici, è stata sostituita una nozione che fa leva sul carattere della ricorrenza, secondo intervalli periodici e consecutivi, di momenti di determinazione della base imponibile e di liquidazione della somma dovuta a titolo di tributo e ciò indipendentemente dalla circostanza che ciò si rifletta nell'obbligo dichiarativo.

Con la modifica dell'articolo 6 si interviene per emendare il comma 5 al fine di prevedere che sono annullabili i provvedimenti emessi dall'amministrazione che, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, non abbia provveduto ad invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Con l'inserimento dell'articolo 6-bis si dota l'ordinamento italiano di una disciplina generale, proporzionata e organica del principio del contraddittorio in materia tributaria.

In primo luogo, viene riconosciuto, al comma 1, che il diritto al contraddittorio, informato ed effettivo, è di applicazione generale, a pena di annullabilità, e viene opportunamente raccordato, con una norma chiara, a tutta la materia tributaria. Vengono tuttavia espressamente esclusi, al successivo comma 2, gli atti privi di contenuto provvedimentale, gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. Al comma 3 viene opportunamente specificato che, ai fini della applicazione della regola, la sostanza prevale sulla forma. Al comma 4 vengono declinati gli aspetti procedurali che l'amministrazione deve rispettare per consentire il contraddittorio al contribuente, al quale deve comunicare gli elementi essenziali del provvedimento adottato, concedendogli un congruo lasso di tempo, non inferiore a sessanta giorni, per presentare le proprie controdeduzioni ovvero per accedere, su richiesta, agli atti del fascicolo ed estrarne copia. Viene precisato che il provvedimento non potrà essere adottato dall'amministrazione prima che sia decorso il predetto termine o quello eventualmente prorogato per non più di 30 giorni; a fini di salvaguardia delle ragioni del Fisco si prevede tuttavia che quando la scadenza del termine previsto per l'esercizio del contraddittorio è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo del procedimento tributario ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

Con la modifica sull'articolo 7, si prevede che la motivazione dei provvedimenti amministrativi debba contenere anche, a pena di annullabilità, l'indicazione oltre che dei presupposti di fatto anche dei mezzi di prova. Viene specificato, altresì, che i fatti o i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

Con l'introduzione degli articoli 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies si mira a formulare una disciplina organica delle regole delle invalidità tributarie, sulla falsariga degli articoli 21-septies e 21-octies della legge sul procedimento amministrativo, con consequenziali positivi risvolti anche in tema di certezza del diritto. Mediante tali disposizioni si vuole delineare un sistema "duale" delle invalidità tributarie, articolato nei regimi generali della "nullità" in senso proprio (art. 7-ter) e della

“annullabilità” (art. 7-bis), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di “irregolarità” (art. 7-quater) che, come tale, non rientra nei regimi di “invalidità” propriamente detti (questi essendo per definizione finalizzati alla elisione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti “viziati”); infine viene introdotta una disciplina specifica del vizi dell’attività istruttoria (art. 7-quinquies) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (7-sexies).

La modifica attuata sull’articolo 8 dello Statuto, oltre a precisare che l’obbligo decennale di conservazione di atti e documenti ai fini tributari comprende anche le scritture contabili, contiene la previsione espressa secondo cui il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l’amministrazione finanziaria di far valere pretese fondate sugli atti o sulla documentazione predetti. La norma pertanto mira a rafforzare la certezza del diritto e la stabilizzazione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, evitando di lasciare i contribuenti esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi.

Con l’introduzione dell’articolo 9-bis, concernente il divieto di “*bis in idem*” nel procedimento tributario, si richiede che l’azione sia esercitata una sola volta, per ogni tributo e per ogni periodo di imposta, recependo, in tal modo, le esigenze di bilanciamento tra tutela dell’interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto.

Con l’articolo 9-ter, che ha introdotto il divieto di divulgazione dei dati del contribuente da parte dell’Amministrazione finanziaria, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, si mira dare seguito al rafforzamento della protezione dei dati a livello unionale attuato dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016 sulla protezione e circolazione dei dati personali. Al contempo, si mira a salvaguardare l’azione dell’amministrazione finanziaria nella corretta attuazione del tributo, prevedendosi che la medesima possa utilizzare le nuove tecnologie e l’interoperabilità delle banche dati per acquisire i dati fiscalmente rilevanti di ciascun contribuente, fermo restando il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

Con la modifica sull’articolo 10, concernente la tutela dell’affidamento e della buona fede si intende garantire l’esigenza di preservare la certezza dei rapporti giuridici che viene pertanto, consacrata nel testo dello Statuto del contribuente. Viene altresì, realizzata una razionalizzazione e un’armonizzazione del testo legislativo con la giurisprudenza unionale, mediante il recepimento dei principali arresti in tema di tutela del legittimo affidamento.

Con l’introduzione dell’articolo 10-ter, avente ad oggetto il principio di proporzionalità del procedimento tributario, si limita l’azione amministrativa a quanto strettamente necessario e idoneo a realizzare gli obiettivi. La norma, dunque, risponde all’esigenza di realizzare diversi obiettivi, rafforzando la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un complessivo bilanciamento rispetto all’esigenza di attuazione del prelievo erariale.

Con l’introduzione degli articoli 10- quater e 10-quinquies, rispettivamente riguardanti l’autotutela obbligatoria e l’autotutela facoltativa, si intendono favorire finalità deflative del contenzioso ed esigenze di certezza nei rapporti giuridici. In particolare, si prevede che, con riferimento all’autotutela obbligatoria, l’Amministrazione finanziaria procede in autotutela obbligatoria nei seguenti casi di illegittimità dell’atto dell’imposizione: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull’individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall’Amministrazione finanziaria. Si prevede, inoltre, che al di fuori dei casi di autotutela facoltativa, l’Amministrazione finanziaria possa comunque procedere all’annullamento, in tutto o in parte, d atti di imposizione o di rinuncia all’imposizione, in presenza di una illegittimità o dell’infondatezza dell’atto o dell’imposizione.

Con l’introduzione dell’articolo 10-sexies vengono elencati gli strumenti attraverso i quali l’Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell’interpretazione e

nell'applicazione delle disposizioni tributarie. Essi vengono individuati nelle circolari e negli istituti della consulenza giuridica, dell'interpello e della consultazione semplificata.

Con l'introduzione dell'articolo 10-septies, vengono indicate le diverse tipologie di circolari con cui l'Amministrazione fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie.

Con l'articolo 10-octies viene introdotto nell'ambito dello Statuto l'istituto della consulenza giuridica, rafforzandosi l'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria con riferimento a problematiche di carattere generale, non riguardanti singoli contribuenti, nell'ottica di garantire maggiore certezza nel diritto e, dunque, deflazionare eventuali contenziosi

Con l'articolo 10-nonies si prevede che le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni possono accedere gratuitamente ad un'apposita banca dati contenente le risposte ad istanze di consulenza giuridica ed interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo, al fine di verificare l'esistenza di un precedente conforme al proprio problema.

La modifica intervenuta sull'articolo 11 mira a razionalizzare la disciplina dell'interpello, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata, in modo tale da prevenire le richieste dei contribuenti e, conseguentemente, ridurre il ricorso al detto istituto.

In particolare, il comma 1 contiene l'indicazione delle diverse tipologie di interpello:

- (a) interpello interpretativo;
- (b) interpello qualificatorio;
- (c) interpello antiabuso;
- (d) interpello disapplicativo;
- (e) interpello probatorio riservato, a norma del successivo comma 2, solo ai soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nell'ambito della specifica figura dell'interpello a questi dedicato (cd. Interpello abbreviato), nonché ai soggetti che presentano istanze di interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in ragione della accentuata compliance sottesa alla previsione dei due predetti istituti.
- (f) interpello ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 24-bis del TUIR, conservato in ragione del carattere estremamente attrattivo dell'istituto.

Il comma 3 prevede, per fornire risposta alle istanze di interpello, la corresponsione di un contributo la cui misura, da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione rappresentata nell'istanza, è demandata ad un provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze ed il cui gettito è destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione specialistico-professionale del personale delle Agenzie fiscali.

La modifica intervenuta sull'articolo 13 mira a sostituire le attuali figure dei Garanti del contribuente operanti presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome. Il nuovo Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede a Roma, viene nominato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e scelto tra soggetti appartenenti alle categorie dei magistrati, dei professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri. Con l'attuale riforma viene previsto che le funzioni di segreteria e tecniche vengano assicurate dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria dello stesso Dicastero.

Per quanto concerne i compiti riconosciuti alla nuova figura del Garante nazionale del contribuente, si fa presente che lo stesso -in linea con quanto precedentemente previsto- sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale, può rivolgere raccomandazioni ai direttori



delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico; può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 dello Statuto nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta; relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni; fornisce, con relazione annuale, al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Con riferimento all'articolo 2 dello schema di decreto legislativo in esame, si fa presente che tale disposizione interviene sui seguenti provvedimenti prevedendone l'abrogazione:

- articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656;
- decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37;
- comma 2 dell'articolo 18 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- comma 4-ter dell'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31;
- articolo 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

#### **4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.**

Non si rilevano profili di incompatibilità con i principi costituzionali.

Le misure contenute nello schema di decreto legislativo sono conformi a tali principi sotto il profilo dell'esercizio della funzione legislativa delegata (art. 76) e il profilo del rispetto del principio del pareggio del bilancio (art. 81), nonché sotto il profilo del rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97) e del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53).

#### **5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali.**

Non si rilevano profili di incompatibilità con le competenze e le funzioni delle regioni a statuto ordinario e a statuto speciale nonché degli enti locali.

#### **6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.**

L'intervento normativo è pienamente compatibile con i principi in questione.

#### **7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.**

È stata verificata l'assenza di rilegificazioni, nonché il rispetto dei criteri di semplificazione normativa.

#### **8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.**

Non risultano attualmente all'esame del Parlamento progetti di legge vertenti su materia analoga.

**9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.**

Non risultano indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza e non si è a conoscenza di giudizi di costituzionalità in materia.

**PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE**

**10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.**

L'intervento normativo non presenta profili di incompatibilità con l'ordinamento dell'Unione europea.

**11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.**

Non si è a conoscenza di procedure di infrazione sulle materie oggetto della legge.

**12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.**

Le norme non presentano profili di incompatibilità con gli obblighi internazionali.

**13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.**

Non risultano indicazioni sulle linee prevalenti della giurisprudenza, ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea sul medesimo o analogo oggetto.

**14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.**

Non risultano pendenti giudizi dinanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle medesime o analoghe materie.

**15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.**

Non risultano indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione europea.

**PARTE III. ELEMENTI DI QUALITA' SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO**

**1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.**

Non vengono introdotte nuove definizioni normative che non appartengano già al linguaggio tecnico-giuridico di settore.

**2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.**

I riferimenti normativi sono correttamente riportati, tenendo conto delle modificazioni e integrazioni subite nel tempo dai medesimi.

**3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.**

Si fa presente che nello schema di decreto legislativo in esame è stata utilizzata la tecnica della novella legislativa.

**4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.**

Nel testo normativo sono presenti alcune disposizioni abrogative.

Nello specifico:

- 1) l'art. 1, comma 1, lett. f), n. 4) abroga l'art. 7, comma 3 della legge n. 212 del 2000;
- 2) l'articolo 2, comma 3 del provvedimento (rubricato "Disposizioni finali ed abrogazioni") prevede l'abrogazione:
  - a) dell'articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656;
  - b) del decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37;
  - c) del comma 2 dell'articolo 18 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
  - d) del comma 4-ter dell'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31;
  - e) dell'articolo 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

**5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.**

Le norme dello schema di decreto non producono effetti di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o di deroga rispetto alla normativa vigente.

**6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.**

Non sono presenti deleghe aperte sul medesimo analogo oggetto.

**7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.**

Gli enti territoriali dovranno regolare le materie contenute nello stesso decreto legislativo secondo i principi in esso contenuti.

Per quanto concerne il nuovo articolo 13, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. p) dello schema di decreto in esame, si fa presente che il Garante nazionale del contribuente verrà nominato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Con riferimento all'articolo 2 del decreto legislativo in commento, relativo alle disposizioni finali e abrogazioni, viene previsto, al comma 1, che con regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400, verranno stabiliti il trattamento economico del Garante nazionale del contribuente, nonché la misura del rimborso delle spese di trasferta in caso di accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede.

**8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con**

***correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.***

Trattandosi di interventi di natura procedurale che non incidono sul livello delle entrate, non si è reso necessario operare specifiche elaborazioni statistiche al fine di una valutazione dell'impatto economico-finanziario né commissionare all'Istituto Nazionale di Statistica apposite elaborazioni.

## Relazione AIR

### Provvedimento:

Schema di decreto legislativo recante *"Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente"*

**Amministrazione competente:** Ministero dell'economia e delle finanze

**Referente dell'Amministrazione competente:**

### SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Il presente decreto legislativo costituisce attuazione dell'art. 4 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, il quale prevede una serie di principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente.

In particolare, l'art. 4 indica i seguenti principi e criteri direttivi cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega:

- rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa (lett. a);
- valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto (lett. b);
- razionalizzare la disciplina degli interpelli (lett. c);
- disciplinare l'istituto della consulenza giuridica (lett. d);
- prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (lett. e);
- prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità (lett. f);
- prevedere una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della Riscossione (lett. g);
- potenziare l'esercizio del potere di autotutela (lett. h);
- istituire il Garante nazionale del contribuente e definirne i compiti, con contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome (lett. i).

Al fine di dare attuazione ai suddetti principi, sono state effettuate delle modifiche su diverse disposizioni dello Statuto del contribuente e sono state introdotte delle nuove disposizioni.

In particolare, in attuazione del principio di cui **all'art. 4, comma 1, lett. a)**, è stato modificato l'art. 7 dello Statuto del contribuente, mediante l'indicazione, nella motivazione dei provvedimenti amministrativi, anche dei mezzi di prova. Viene specificato, altresì, che i fatti o i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. È stato valorizzato il principio di legittimo affidamento del contribuente e il principio della certezza del diritto, di cui **all'art. 4, lett. b)** della legge delega, il quale trova immediato conforto nell'ulteriore principio, contenuto nell'art. 3, comma 1, lett. a) della legge delega secondo cui occorre *"garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione Europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia tributaria"*, atteso proprio dalla giurisprudenza comunitaria provengono impulsi significativi per una maggiore tutela del principio della certezza del diritto e dell'affidamento.

In attuazione di tale principio e criterio direttivo è stato, in primo luogo, modificato l'art. 1, comma 1 dello Statuto, rafforzando la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, sostituendo il riferimento all'attuazione dei soli principi artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione con quello ai principi costituzionali, nonché ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Inoltre, sempre in attuazione del principio dell'affidamento, viene specificato che le norme dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice della legge tributaria.

In secondo luogo, sono state apportate significative modifiche a numerose disposizioni statutarie, rese necessarie da un lato a seguito dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della CEDU, dall'altro a seguito di alcune interpretazioni restrittive adottate dalla giurisprudenza nazionale.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo inerente la razionalizzazione della disciplina degli interpelli di cui all'art. **4, comma 1, lett. c)** della legge delega, è stato integralmente modificato l'art. 11 dello Statuto del contribuente, il quale contiene l'indicazione delle singole tipologie di interpello che il contribuente può presentare all'Amministrazione finanziaria (*i.e., interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo, probatorio riservato soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo e ai soggetti che presentano istanze di interpello sui nuovi investimenti, interpello ai sensi e per gli effetti dell'articolo 24 bis del Tuir*).

La novellata disciplina contiene, altresì, delle disposizioni volte a ridurre il ricorso alla disciplina dell'interpello, in attuazione della legge delega che oltre a prevederne la razionalizzazione, ne ha disposto anche una riduzione. Si specifica che la presentazione delle istanze di interpello è subordinata al versamento di un contributo unificato destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali.

Per attuare il principio e criterio direttivo inerente la disciplina dell'istituto della consulenza giuridica di cui all'art. **4, comma 1, lett. d)** della legge delega, è stato introdotto l'art. 10-*octies* nel quale l'istituto è stato disciplinato al fine di garantire l'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, che non riguardano singoli contribuenti.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente la previsione di una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità, di cui all'art. **4, comma 1, lett. f)** della legge delega, è stato introdotto l'art. 6-bis nello Statuto del contribuente, mediante il quale viene fornita una disciplina generale ed organica del principio del contraddittorio in ambito tributario, riconoscendone l'applicazione generale in materia tributaria, salvo specifiche eccezioni, adeguando la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standard di tutela internazionali e a quelli applicabili in base al diritto dell'Unione Europea e rispettando i canoni interpretativi del giusto processo appiccati alla materia tributaria dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente la previsione di una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione di cui all'art. **4, comma 1, lett. g)** della legge delega sono stati introdotti gli articoli *7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies* e *7-sexies*, che andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie.

Mediante tali disposizioni si vuole delineare un sistema "duale" delle invalidità tributarie, articolato nei regimi generali della "nullità" in senso proprio (art. *7-ter*) e della "annullabilità" (art. *7-bis*), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di "irregolarità" (art. *7-quater*) che, come tale, non rientra nei regimi di "invalidità" propriamente detti (questi essendo per definizione finalizzati alla elisione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti "viziati"); infine viene introdotta una disciplina specifica dei vizi dell'attività istruttoria (art. *7-quinquies*) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (*7-sexies*).

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, di cui **all'art. 4, comma 1, lett. h) della legge delega**, mediante gli articoli

l'art. 10- *quarter* e 10- *quinqües* sono stati disciplinati, rispettivamente, l'esercizio del potere di autotutela obbligatoria e di autotutela facoltativa.

Con riferimento al potere di autotutela obbligatoria, viene previsto che l'Amministrazione proceda all'annullamento in tutto o in parte di atti impositivi ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di errori da cui emerga una manifesta illegittimità dell'atto, quale l'errore di persona, l'errore di calcolo, l'errore sull'individuazione del tributo, l'errore materiale del contribuente. Al di fuori dei casi in cui l'Amministrazione è obbligata a procedere ad annullamento in autotutela, rimane fermo il suo potere discrezionale di annullamento dell'atto, anche senza necessità di istanza di parte, sia in pendenza di giudizio che nel caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Al fine di dare attuazione al principio e criterio direttivo concernente l'istituzione del Garante nazionale del contribuente e definirne i compiti, con contestuale soppressione dei Garanti del contribuente operanti presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome, di cui **all'art. 4, comma 1, lett. i)** della legge delega, si è provveduto a modificare l'art. 13 dello Statuto. E' stata, dunque, istituita la figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico, individuato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri, avente sede in Roma e ne è stata prevista la durata in carica in quattro anni, rinnovabili una sola volta.

## **1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE**

La normativa si inserisce nell'ambito delle misure attuative della legge delega fiscale n. 111 del 2023, che rientra nell'ambito delle priorità individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese e costituisce parte integrante della ripresa economica e sociale.

I problemi da affrontare sono specificati nei principi e criteri direttivi che il Governo è tenuto a osservare nell'esercizio della delega. A tale riguardo, l'articolo 4, di cui il presente decreto costituisce attuazione, contiene i seguenti principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto del contribuente:

- Rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediate indicazione delle prove sulle quali si basa la pretesa.
- Valorizzazione del principio del legittimo affidamento del contribuente e del principio di certezza del diritto.
- Razionalizzazione della disciplina dell'interpello al fine di:
  1. promuovere la riduzione del ricorso 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. Nella stessa ottica, è previsto che i provvedimenti interpretativi di cui sopra siano elaborati anche a seguito di interlocuzioni con ordini professionali, con enti di categoria e con altri soggetti.
  2. rafforzare i divieti di presentazione degli interpelli, che saranno ammessi solo per questioni che non trovano soluzione nei documenti interpretativi emanati. limitare per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, la dell'interpello ai casi nei quali non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida.
  3. subordinare la presentazione di interpelli al versamento di un contributo, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali.

- 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.
- prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;
- prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;
- potenziare l'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 diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose;
- prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico operante a livello nazionale, con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, e la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome, di cui all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e assicurando la complessiva invarianza degli oneri finanziari.

Dando seguito ai criteri direttivi posti dalle citate disposizioni della delega legislativa, il decreto delegato in oggetto interviene a vario titolo sulle disposizioni dello Statuto del contribuente per innovarne la portata, anche rafforzando i principi generali e gli istituti a tutela del contribuente dallo stesso previsti, ovvero apportare alcuni aggiustamenti al testo di legge.

Più dettagliatamente, con la novella apportata allo Statuto del contribuente mediante le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto delegato:

- alla lettera a) si sancisce e si rafforza la funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie dello Statuto del contribuente, in modo da superare i residui dubbi sul punto. In sostanza vengono positivizzati alcuni principi ormai acquisiti anche per effetto delle pronunce della giurisprudenza di legittimità (a partire dalla sentenza n. 17576 del 2002) con cui è stata affermata e ribadita la "superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo Statuto e, quindi, la loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete. In coerenza con la dichiarata volontà del Legislatore di rafforzare la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria e quale nucleo minimo dei diritti civili del contribuente, viene inoltre affermato che le disposizioni statutarie concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem* e l'autotutela attengono ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione;
- con la lettera b), che modifica l'articolo 2 dello Statuto del contribuente, si pone un divieto di analogia per le disposizioni tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi. Tale previsione si inserisce in un contesto caratterizzato da una posizione non sempre univoca in ambito dottrinario e giurisprudenziale, ove tale divieto è stato di fatto discendere talora dal principio della riserva di legge (Cass., SS.UU., n. 18574/2016), talaltra è stato ritenuto irrilevante, non creando l'analogia un nuovo tributo e risolvendosi la differenza tra interpretazione e analogia in una mera distinzione "di grado"; poi, quello della struttura delle norme tributarie, soprattutto per la tesi che qualifica le norme tributarie come norme "a fattispecie esclusiva", non potendo esse trovare



applicazione al di fuori di date situazioni concrete ben determinate (anche Cass., n. 30722/2011); ancora, quello del principio di "tassatività" delle fattispecie impositive; infine, quello della completezza dell'ordinamento giuridico tributario, ora nella prospettiva della "norma generale esclusiva", ora in quella dello "spazio giuridico vuoto" (per la quale l'ordinamento giuridico si innesterebbe su una situazione di fondo rappresentata dalla libertà naturale degli individui, sicché il diritto sarebbe costituito da norme imperative, le quali agirebbero in funzione di limitazione di tale libertà, con l'effetto che le aree non disciplinate presupporrebbero aree di libertà "residuali" contrapposte ad aree regolate da norme imperative);

- con la modifica di cui alla lettera c), che interviene sull'articolo 3 dello Statuto, si è inteso definire in maniera più circostanziata l'efficacia temporale delle norme tributarie, con particolare riguardo ai tributi "periodici" per definire un contesto non sempre caratterizzato da certezza in merito alla esatta individuazione della portata di tale definizione. Sul punto, la giurisprudenza recente sembra infatti orientata nel senso di limitare la nozione di «tributi periodici», ai soli tributi (come i tributi locali) che connotino le prestazioni periodiche come basate su un'unica *causa debendi* continuativa e pertanto oggetto dell'articolo 2948, comma 1, c.c., in tal modo escludendo i tributi che, seppure con prestazione tributaria dovuta di anno in anno, hanno un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, ma sono caratterizzati dall'autonomia dei singoli periodi d'imposta;
- la lettera d) innova l'articolo 6 dello Statuto del contribuente al fine di prevedere che sono "annullabili" (e non più "nulli") i provvedimenti emessi dall'amministrazione che, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, non abbia provveduto ad invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta;
- la lettera e) introduce un nuovo articolo 6-bis nel corpo dello Statuto del contribuente, con il quale viene dettata una disciplina organica del principio del contraddittorio. Si tratta di un intervento volto ad adeguare la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standards di tutela internazionale e a quelli applicabili in base al diritto dell'Unione Europea, a ricondurre a sistema le norme che disciplinano l'istituto, oltre che a ripristinare la razionalità in un ambito normativo caratterizzato da aporie e incertezze interpretative e applicative, effetto di una scoordinata sovrapposizione di interventi legislativi e giurisprudenziali, spesso disarmonici;
- con la lettera f) sono apportate una serie di modifiche e integrazioni all'articolo 7 dello Statuto, in tema di motivazione dei provvedimenti. Anche in tal caso il contesto su cui si interviene è caratterizzato da una non sempre chiara portata degli obblighi motivazionali in capo all'Amministrazione finanziaria e da un sistema non armonizzato con la più recente giurisprudenza interna, eurounitaria e internazionale;
- la lettera g) introduce i nuovi articoli da 7-bis a 7-sexies nello Statuto del contribuente, in materia di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di un intervento ispirato dall'esigenza di conferire organicità alla disciplina delle invalidità tributarie, sulla falsariga di quella generale degli atti amministrativi di cui agli articoli 21-septies e 21-octies della legge n. 241 del 1990, tenuto conto della attuale frammentarietà delle norme che sovrintendono tali aspetti, con riferimento alle quali è intervenuta a più riprese la giurisprudenza di legittimità al fine di definire un ambito non sempre di chiara interpretazione;
- la lettera h) modifica l'articolo 8 dello Statuto del contribuente (Tutela dell'integrità patrimoniale) superando alcune incertezze in merito agli obblighi di conservazione di atti

- e documenti per il contribuente evitando, al contempo, di lasciare i contribuenti stessi esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi;
- la lettera i) introduce nel corpo dello Statuto del contribuente gli articoli 9-*bis* e 9-*ter* che derivano dall'intento di dare espressa affermazione dei principi del divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario e del divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti, stante l'assenza di previsioni esplicite e l'esigenza di adeguamento all'ordinamento sovranazionale. In particolare, con l'introduzione dell'articolo 9-*bis* si definisce un bilanciamento tra la tutela dell'interesse erariale e i diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto. L'inserimento di una norma (articolo 9-*ter*) sul divieto di divulgazione dei dati del contribuente, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, è stato necessitato dal contesto normativo conseguente al rafforzamento della protezione dei dati a livello unionale, attuato dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016, attuativo del principio giuridico della protezione dei dati sancito nell'articolo 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (che a sua volta è espressione di un diritto fondamentale della persona);
  - la lettera l) modifica l'articolo 10 dello Statuto, recante la tutela dell'affidamento e della buona fede e la disciplina degli errori del contribuente con particolare riferimento ai tributi di rilevanza unionale, per i quali non era dettata un'apposita previsione;
  - per effetto della lettera m) sono introdotti i nuovi articoli da 10-*ter* a 10-*nonies* nello Statuto del contribuente, in tema di:
    - principio di proporzionalità nel procedimento tributario (articolo 10-*ter*), che rafforza la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un loro complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.
    - esercizio del potere di autotutela obbligatoria (articolo 10-*quater*) in alcuni casi i manifesta illegittimità del provvedimento, che si innesta in un contesto normativo, per come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), che riconosce natura discrezionale all'autotutela in campo tributario, risentendo del consolidato orientamento formatosi con riferimento all'analogo istituto generale esistente nell'ordinamento amministrativo senza considerare la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trovano fondamento nella Costituzione;
    - esercizio del potere di autotutela facoltativa (articolo 10-*quinqies*);
    - documenti di prassi (articolo 10-*sexies*) che annovera gli strumenti, da quelli più generali a quelli più specifici, attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie, quali circolari interpretative e applicative, consulenza giuridica, interpello, consultazione semplificata, la cui nuova e organica disciplina viene declinata singolarmente nei nuovi articoli da 10-*septies* a 10-*nonies*. Si tratta di un complesso di disposizioni che tende alla razionalizzazione del sistema di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, da un lato incentivando l'utilizzo di strumenti interpretativi generali nei quali i contribuenti possano reperire la soluzione ai propri dubbi, con conseguente alleggerimento dei carichi sugli uffici; per altro verso introducendo nuova disciplina dei servizi di consultazione rapida destinati, secondo le previsioni della legge delega, ai contribuenti meno strutturati, come le persone fisiche, anche non residenti, e i contribuenti di minori dimensioni, come le società di persone, che adottano regimi di contabilità semplificata, per i quali può essere più gravoso l'utilizzo degli attuali strumenti;

- la lettera n) si modifica invece la disciplina dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto del contribuente, con l'indicazione delle diverse tipologie di interpello previste, la previsione della corresponsione di un contributo la cui misura, da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione rappresentata nell'istanza, è demandata ad un provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze, un termine di risposta di 90 giorni, ferma la facoltà per l'amministrazione finanziaria di chiedere documentazione integrativa, fissato per tutte le tipologie di interpello, la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° ed il 31 agosto di ogni anno e la proroga automatica dei termini (sia quelli di risposta che quelli correlati alla regolarizzazione) al primo giorno lavorativo successivo, laddove la scadenza sia di sabato o in un giorno festivo non lavorativo;
- la lettera o) abroga l'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, con mere finalità di coordinamento con la disciplina del contraddittorio recata dal nuovo articolo 6-bis introdotto con la disposizione di cui alla lettera e);
- la lettera p), modificando l'articolo 13 dello Statuto del contribuente, istituisce la nuova figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico, che mantiene le funzioni di tutela dei diritti del contribuente e garanzia del rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria.

Proprio in quanto espressione di principi dell'ordinamento tributario, rinvenienti dalla Costituzione e dall'ordinamento sovranazionale, ovvero concernenti istituti e tutele di carattere generale, applicabili in ogni rapporto cittadino/Fisco, le elencate disposizioni si rivolgono alla generalità indistinta dei contribuenti, a prescindere dalla natura, dalle dimensioni o dalla attività svolta. Inoltre, si tratta di disposizioni tra i cui destinatari figurano lo stesso legislatore tributario, che informa gli interventi normativi ai detti principi, nonché l'Amministrazione finanziaria e ogni altro ente impositore, che sono tenuti al rispetto delle regole poste dallo Statuto nella concreta applicazione della normativa tributaria.

Tenuto conto, dunque, della ampiezza delle citate modifiche di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto delegato, non risulta utile né possibile circoscrivere la platea di soggetti destinatari, diretti o indiretti, che coincide con la generalità dei contribuenti.

Con specifico riferimento alle norme che intervengono in materia di prassi dell'Amministrazione finanziaria (**lettere m e n**), si consideri che:

- nel corso degli anni dal 2020 al 2022, sono state emanate e pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, rispettivamente, 34, 20 e 36 circolari;
- l'Agenzia delle entrate, inoltre, ha reso pubbliche sul proprio sito istituzionale 16 consulenze giuridiche rese nel 2020, 14 nel 2021 e 7 nel 2022 (tale forma di interlocuzione nel contesto antecedente alla riforma non trovava una disciplina giuridica, essendo regolata in via amministrativa come strumento finalizzato a incentivare la *tax compliance*);
- per quanto riguarda gli interpelli, la sempre maggiore diffusione dello strumento è attestata da un numero crescente di istanze presentate, che rappresenta un significativo aggravio dell'attività amministrativa, soprattutto laddove i dubbi rappresentati dai contribuenti possano trovare soluzione in atti interpretativi a carattere generale ovvero attraverso forme di dialogo più snelle: nell'anno 2022, ad esempio, l'Agenzia delle entrate ha fornito complessivamente 17.731 risposte ad altrettante istanze di interpello. In particolare, gli interpelli ordinari rappresentano la gran parte delle istanze presentate e hanno registrato un significativo incremento nel corso degli ultimi anni, passando dalle 7.108 unità del 2018 alle 15.707 unità del 2022.

Infine, le disposizioni dell'**articolo 2** del decreto legislativo in esame recano disposizioni di mero coordinamento della nuova disciplina.

## **2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI**

### **2.1 Obiettivi generali e specifici**

L'obiettivo generale è quello di dare attuazione ai principi e criteri direttivi indicati nell'art. 4 della legge delega per la riforma fiscale concernente la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) al fine di razionalizzarne la disciplina, eliminarne le criticità interpretative e applicative, in recepimento della giurisprudenza della CGCU e della CEDU, nell'ottica di favorire una maggiore certezza del diritto, nonché un migliore bilanciamento del rapporto fisco/contribuente, e, dunque, del diritto di difesa e dell'efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione. Per quanto concerne gli obiettivi specifici essi sono riconducibili principalmente ad esigenze di razionalizzazione della normativa, garanzia del diritto di difesa del contribuente e al contempo implementazione e del buon andamento e dell'efficienza dell'attività della Pubblica Amministrazione, riduzione del contenzioso.

In particolare:

- Con la modifica attuata sull'art. 1, recante *principi generali*, si mira a rafforzare la certezza del diritto e, conseguentemente, a prevenire inutili controversie interpretative, contribuendo alla riduzione dei tempi di attuazione del diritto alla giustizia tributaria. Per realizzare tale obiettivo, mediante l'introduzione di un riferimento specifico alla rilevanza della c.d. interpretazione adeguatrice, operante con riferimento alle norme della Costituzione, ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo, viene attribuita allo Statuto una funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie.
- Con la modifica attuata sull'art. 2 dello Statuto, si introduce il divieto di analogia per le disposizioni tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi, mirando a fornire maggiore certezza nell'interpretazione e applicazione delle norme giuridiche, e, conseguentemente, a deflazionare il contenzioso.
- L'intervento sull'articolo 3 si è reso necessario per meglio definire in chiave garantista l'efficacia temporale delle norme tributarie con particolare riguardo ai tributi cc.dd. periodici.
- Con l'inserimento dell'art. 6-bis si mira a superare l'attuale disarmonico e insoddisfacente panorama legislativo e giurisprudenziale in tema di contraddittorio, fonte di incertezze applicative e di moltiplicazione del contenzioso, proponendosi un intervento riformatore di razionalizzazione della materia che dia luogo ad una disciplina generale ed organica del principio del contraddittorio. Inoltre, riconoscendo l'applicazione generale in materia tributaria del contraddittorio " informato ed effettivo " si mira, altresì, a garantire una piena tutela del diritto di difesa del contribuente e, al contempo, a realizzare il buon andamento e l'efficienza della pubblica amministrazione.
- Con la modifica sull'art. 7, riguardante l'obbligo di motivazione rafforzata degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa, si mira ad armonizzare il testo normativo con gli arresti più recenti della giurisprudenza interna e comunitaria. Viene, inoltre, perseguito il fine di pervenire ad un adeguato bilanciamento tra l'esigenza di efficienza dell'attività amministrativa, da una parte, da non assoggettare a oneri

sproporzionati nel delicato compito di contrasto alla evasione fiscale, e il rafforzamento del diritto di difesa del contribuente, tenendo, altresì, conto dell'obiettivo di incentivazione della definizione precontenziosa delle controversie.

- Con l'introduzione degli artt. 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies si mira a formulare una disciplina organica delle regole delle invalidità tributarie, sulla falsariga degli articoli 21-septies e 21-octies della legge sul procedimento amministrativo, con consequenziali positivi risvolti anche in tema di certezza del diritto.
- La modifica attuata sull'art. 8 dello Statuto, oltre a precisare che l'obbligo decennale di conservazione di atti e documenti ai fini tributari comprende anche le scritture contabili, contiene la previsione espressa secondo cui il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di far valere pretese fondate sugli atti o sulla documentazione predetti. La norma pertanto mira a rafforzare la certezza del diritto e la stabilizzazione dei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, evitando di lasciare i contribuenti esposti a contestazioni per tempi eccessivamente lunghi.
- Con l'introduzione dell'art. 9-bis, concernente il divieto di "*bis in idem*" nel procedimento tributario, si richiede che l'azione sia esercitata una sola volta, per ogni tributo e per ogni periodo di imposta, recependo, in tal modo, le esigenze di bilanciamento tra tutela dell'interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la certezza del diritto.
- Con l'art. 9-ter, che ha introdotto il divieto di divulgazione dei dati del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, si mira dare seguito al rafforzamento della protezione dei dati a livello unionale attuato dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016 sulla protezione e circolazione dei dati personali. Al contempo, si mira a salvaguardare l'azione dell'amministrazione finanziaria nella corretta attuazione del tributo, prevedendosi che la medesima possa utilizzare le nuove tecnologie e l'interoperabilità delle banche dati per acquisire i dati fiscalmente rilevanti di ciascun contribuente, fermo restando il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.
- Con la modifica sull'articolo 10, concernente la tutela dell'affidamento e della buona fede si intende garantire l'esigenza di preservare la certezza dei rapporti giuridici che viene pertanto, consacrata nel testo dello Statuto del contribuente. Viene altresì, realizzata una razionalizzazione e un'armonizzazione del testo legislativo con la giurisprudenza unionale, mediante il recepimento dei principali arresti in tema di tutela del legittimo affidamento.
- Con l'introduzione dell'art. 10-ter, avente ad oggetto il principio di proporzionalità del procedimento tributario, si limita l'azione amministrativa a quanto strettamente necessario e idoneo a realizzare gli obiettivi. La norma, dunque, risponde all'esigenza di realizzare diversi obiettivi, rafforzando la protezione dei diritti del contribuente nel quadro di un complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione del prelievo erariale.
- Con l'introduzione degli artt. 10-quater e 10-quinquies, rispettivamente riguardanti l'autotutela obbligatoria e l'autotutela facoltativa, si intendono favorire finalità deflattive del contenzioso ed esigenze di certezza nei rapporti giuridici.
- Con l'introduzione degli 10-sexies e 10-septies, mediante i quali vengono rispettivamente indicati i documenti di prassi e le diverse tipologie di circolari con cui l'Amministrazione fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie, si mira a rafforzare la certezza del diritto garantire la certezza del diritto. Tale disposizione intende, quindi, potenziare strumenti già utilizzati dall'amministrazione finanziaria nel fornire indicazioni interpretative e applicative della normativa tributaria. Per fornire qualche dato numerico che dia conto dell'ambito su cui la disposizione interviene,

nel corso degli anni dal 2020 al 2022, sono state emanate e pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, rispettivamente, 34, 20 e 36 circolari.

- Con l'art. 10-octies che introduce nell'ambito dello Statuto l'istituto della consulenza giuridica, si rafforza l'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria con riferimento a problematiche di carattere generale, non riguardanti singoli contribuenti, nell'ottica di garantire maggiore certezza nel diritto e, dunque, deflazionare eventuali contenziosi. A differenza dell'istituto dell'interpello, finalizzato alla soluzione di casi concreti e personali, la consulenza giuridica si occupa dell'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale, prospettate da:
  - associazioni sindacali e di categoria
  - ordini professionali
  - amministrazioni dello Stato
  - enti pubblici o privati
  - enti territoriali e locali

Tale forma di interlocuzione nel contesto antecedente alla riforma non trovava una disciplina giuridica, essendo regolata in via amministrativa come strumento finalizzato a incentivare la *tax compliance*. Si tratta, dunque, di uno strumento di riconosciuta utilità (l'Agenzia delle entrate negli ultimi anni ha reso pubbliche sul proprio sito istituzionale 16 consulenze rese nel 2020, 14 nel 2021 e 7 nel 2022) che la riforma mira ad implementare, normandone gli aspetti principali.

- Con l'art. 10-nonies – il quale prevede che le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni possono accedere gratuitamente ad un'apposita banca dati contenente le risposte ad istanze di consulenza giuridica ed interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo, al fine di verificare l'esistenza di un precedente conforme al proprio problema - si intende delimitare incertezze interpretative e, dunque, favorire la certezza del diritto, evitando, al contempo, l'emersione di futuri contenziosi.
- La modifica intervenuta sull'art. 11 mira a razionalizzare la disciplina dell'interpello, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata, in modo tale da prevenire le richieste dei contribuenti e, conseguentemente, ridurre il ricorso al detto istituto. A tal proposito, si consideri che, in base all'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente *ante* riforma, il contribuente può interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere, vincolante per l'Amministrazione medesima, relativamente a un caso concreto e personale con riferimento:
  - all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando sussistano condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse (cd. interpello ordinario puro-facoltativo), o alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime (c.d. interpello ordinario qualificatorio), ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza;
  - alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (interpello probatorio);
  - all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie (interpello antiabuso).
  - per la disapplicazione delle norme tributarie anti-abuso (che, allo scopo di contrastare condotte elusive, limitano deduzioni, detrazioni o qualunque altra posizione soggettiva altrimenti ammessa), previa dimostrazione che nel caso specifico gli effetti elusivi non si possono verificare (interpello disapplicativo).

Accanto al modello generale di interpello, nel corso del tempo si sono aggiunte altre tipologie specifiche, quali:

- l'interpello cd. "nuovi investimenti", che trova la sua disciplina nell'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, attraverso il quale il soggetto che intende effettuare rilevanti investimenti nel territorio dello Stato (di ammontare non inferiore a 15 milioni di euro e che presentano ricadute occupazionali significative e durature) può rivolgersi all'Agenzia delle entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti;
- l'interpello dei cd. "neo residenti" (ossia le persone fisiche che possono optare per il regime di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 24-bis del TUIR);
- l'interpello presentato dai soggetti che accedono al regime dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 128, che si caratterizza, rispetto al modello statutario di riferimento, solo per la peculiarità del rapporto nel quale si inserisce e per la particolare tempistica di risposta abbreviata rispetto a quella ordinaria.

La sempre maggiore diffusione dello strumento dell'interpello è attestata da un numero crescente di istanze presentate, che rappresenta un significativo aggravio dell'attività amministrativa, soprattutto laddove i dubbi rappresentati dai contribuenti possano trovare soluzione in atti interpretativi a carattere generale ovvero attraverso forme di dialogo più snelle: nell'anno 2022, ad esempio, l'Agenzia delle entrate ha fornito complessivamente 17.731 risposte ad altrettante istanze di interpello. In particolare, gli interpelli ordinari rappresentano la gran parte delle istanze presentate e hanno registrato un significativo incremento nel corso degli ultimi anni, passando dalle 7.108 unità del 2018 alle 15.707 unità del 2022.

- La modifica intervenuta sull'art. 13 mira a sostituire la figura dei garanti del contribuente incardinati presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome, con quella del Garante nazionale del contribuente, che diventa organo operante a livello nazionale, con sede a Roma, incardinato presso il Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della giustizia tributaria e individuato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, dei professori universitari in materie giuridiche ed economiche, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri. In linea di continuità con quanto precedentemente previsto, il Garante, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale, può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico; può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 dello Statuto nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta; relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni; fornisce, con relazione annuale, al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Il decreto legislativo in esame contiene, infine, una norma di chiusura, **l'articolo 2**, che reca le disposizioni finali e le necessarie abrogazioni: in particolare,

- il comma 1 prevede l'adozione di un regolamento da parte del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400, volto a stabilire il trattamento economico del Garante nazionale del contribuente, nonché la misura del rimborso delle spese di trasferta dovute per suoi eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede;
- il successivo comma 2 disciplina la decorrenza degli effetti del nuovo articolo 13 a partire dal 1° gennaio 2024 nonché la soppressione dei Garanti del contribuente previsti dall'originario articolo 13 dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 1;
- il comma 3 reca le abrogazioni normative che si rendono necessarie a seguito dell'adozione del decreto legislativo attuativo in commento; in particolare la disposizione interviene sui seguenti provvedimenti prevedendone l'abrogazione:
  - articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656;
  - decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37;
  - comma 2 dell'articolo 18 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
  - comma 4-ter dell'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31;
  - articolo 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

## **2.2 Indicatori e valori di riferimento**

In linea generale, per il riscontro sul grado di raggiungimento degli obiettivi sopra indicati, potrà dunque tenersi conto degli effetti positivi ottenuti in termini di maggiore razionalizzazione della disciplina, eliminazione delle incertezze interpretative, miglioramento della certezza del diritto, e conseguentemente riduzione del contenzioso.

Il raggiungimento degli obiettivi delle norme in esame può essere desunto anche da indicatori di tipo qualitativo: sotto questo profilo fondamentale è verificare il soddisfacimento degli *stakeholders*, ossia i destinatari delle disposizioni, in quanto questi ultimi possono valutare se le norme in esame hanno garantito migliori rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti e una più agevole applicazione delle norme tributarie.

## **3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE**

L'opzione di non intervento è stata scartata al fine di attuazione alla delega fiscale. La relazione illustrativa alla legge alla L. 9 agosto 2023, n. 111, recante "*Delega al Governo per la riforma fiscale*", specifica che "*Il provvedimento conferisce al Governo una delega a emanare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso, uno o più decreti legislativi volti alla revisione del sistema fiscale e risponde alla necessità di intervenire sul quadro regolatorio in materia fiscale per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore*".

Si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio attuale che non consente di superare le criticità sopra evidenziate: si ritiene che le scelte operate con l'adozione



delle disposizioni contenute nello schema di decreto in commento siano in grado di rispondere agli specifici obiettivi indicati dalla legge delega.

## **COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA**

### **3.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari**

Destinatari del provvedimento sono i contribuenti, intesi come persone fisiche e giuridiche. Il raggiungimento degli obiettivi sopra indicati potrà valutarsi anche con riguardo all'impatto sociale positivo dell'applicazione della nuova disciplina, in termini di migliore percezione da parte dei contribuenti del sistema fiscale caratterizzato da una maggiore certezza del diritto e, dunque, equità fiscale.

Con riferimento agli aspetti di natura finanziaria, alle modifiche di cui sopra non sono ascritti effetti per l'Erario, tenuto conto che si tratta di interventi di natura procedurale che non incidono sul livello delle entrate. Sono quantificati risparmi di spesa derivanti dalla modifica dell'articolo 13 a partire dal 2025.

### **3.2 Impatti specifici**

#### **A. Effetti sulle PMI**

Non si è a conoscenza di valutazioni sui citati effetti. Si evidenzia come le misure riguardano tutte le imprese e, quindi, anche le piccole e medie imprese.

#### **B. Effetti sulla concorrenza**

La norma non ha alcuna incidenza negativa sul corretto funzionamento del mercato concorrenziale e sulla competitività imprenditoriale del paese.

#### **C. Oneri informativi**

Dalle disposizioni normative descritte non derivano oneri informativi.

#### **D. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea**

Non sussiste la necessità di valutare il rispetto dei livelli minimi di regolazione europea in quanto le norme non sono state emanate al fine di recepire direttive comunitarie.

### **3.3 Motivazione dell'opzione preferita**

La motivazione dell'opzione di intervento si riscontra nella necessità dell'attuazione della delega fiscale.

## **4. MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO**

### **4.1 Attuazione**

Il presente provvedimento costituisce attuazione della delega fiscale (nello specifico dell'art. 4 della legge n. 111 del 2023, relativo alla revisione dello Statuto del contribuente).

Gli enti territoriali dovranno regolare le materie contenute nello stesso decreto legislativo secondo i principi in esso contenuti.

All'articolo 1, comma 1, lettera p), che introduce il nuovo articolo 13 dello Statuto del contribuente, è previsto un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per la nomina del Garante nazionale del contribuente.

Inoltre, all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo in commento, è prevista l'adozione da parte del Ministro dell'economia e delle finanze, di un regolamento, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400, al fine di stabilire il trattamento economico del Garante nazionale del contribuente, nonché la misura del rimborso delle spese di trasferta in caso di accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede.

## **4.2 Monitoraggio**

Il provvedimento non prevede azioni specifiche per il controllo e il monitoraggio degli effetti derivanti dalla sua attuazione, per i quali si applicheranno gli ordinari sistemi di controllo e di monitoraggio propri dell'Agenzia delle entrate e degli altri enti impositori in collaborazione con la Guardia di finanza.

## **5. CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL'AIR**

Con riferimento alle disposizioni in commento, sono stati acquisiti contributi nell'ambito del Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, nominato con decreto del Viceministro dell'economia e delle finanze del 4 agosto 2023.

## **6. PERCORSO DI VALUTAZIONE**

Con riferimento alle disposizioni in commento, non sono emersi particolari aspetti problematici né si è fatto ricorso a consulenze esterne.