

Roma, 19 gennaio 2024

Circolare n. 18/2024

Oggetto: Tributi – Dogane – Contraddittorio nelle procedure di controllo della dichiarazione doganale – Circolare Agenzia delle Dogane n.2 del 17.01.2024.

L’Agenzia delle Dogane, con la circolare in oggetto fornisce chiarimenti in seguito alle modifiche apportate allo Statuto dei diritti del contribuente dal D.lgs. 219/2023 in attuazione della delega fiscale, soffermandosi sul principio del contraddittorio.

Il nuovo articolo 6 bis dello Statuto dei diritti del contribuente prevede un termine non inferiore a 60 giorni per consentire al contribuente la presentazione di eventuali controdeduzioni o per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo, non contemplando più il riferimento al termine derogatorio di 30 giorni previsto dall'art. 11 del D.lgs. n. 374/1990, in caso di controlli doganali.

L’Agenzia delle Dogane dopo aver analizzato le novità introdotte dal D.Lgs. 219/2023 ha chiarito che le procedure di controllo doganale e, in particolare, la procedura di accertamento, sia per le operazioni cosiddette in linea che per i controlli a posteriori è regolata dalle norme del Codice doganale unionale anche per ciò che riguarda il contraddittorio (“*diritto di essere sentiti*”), che in ragione del primato del diritto dell’UE, prevalgono sulla disciplina nazionale. Quindi, il Codice UE deve essere applicato a tutti gli atti nazionali, indipendentemente dal fatto che siano stati adottati prima o dopo l’atto dell’Unione. Le autorità e i tribunali nazionali devono pertanto, disapplicare le disposizioni nazionali finché sono in vigore le norme imperative dell’Unione.

Ne deriva che, sia nel caso di controlli all’atto dello sdoganamento sia nel caso di controlli a posteriori, gli Uffici dell’Agenzia delle Dogane saranno tenuti a dare al contribuente un termine pari a 30 giorni per presentare eventuali osservazioni e/o richieste, invece che di 60 giorni come previsto dall’art. 6 bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

A supporto, di tale interpretazione, viene richiamata anche la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 219/2023 che fa salva l'operatività di disposizioni relative a situazioni particolari escludendo dall'ambito applicativo del nuovo art. 6-bis: “... *in ossequio al principio di specialità, gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale concluso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente ...*”

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

Per riferimenti confronta circ.re conf.le n. [7/2024](#)
Allegato uno
CM/cm

Prot.29230/RU

Roma, 17 gennaio 2024

CIRCOLARE N. 2/2024

CONTRADDITTORIO NELLE PROCEDURE DI CONTROLLO DELLA DICHIARAZIONE DOGANALE. CHIARIMENTI A SEGUITO DELLE MODIFICHE ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 219 DEL 2023.

In data 3 gennaio 2024, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana – Serie generale n. 2, il Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219¹ recante “*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*”, **in vigore a partire dal 18 gennaio 2024.**

L'intervento normativo - che si inquadra nella generale delega al Governo per la riforma fiscale prevista dalla Legge 9 agosto 2023 n. 111, art. 4 - si propone l'obiettivo, tra gli altri, di delineare una disciplina generale, proporzionata e organica del principio del contraddittorio in materia tributaria.

Contesto normativo

Fino alla novella in questione, l'art. 12, comma 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) nel prevedere - in caso di accessi, ispezioni e verifiche - l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di attendere, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo - entro i quali il contribuente avrebbe potuto presentare osservazioni o richieste che dovevano essere valutate e richiamate nel successivo atto impositivo - ha anche sottolineato che tale termine, in caso di controlli doganali, era ridotto a 30 giorni in virtù del disposto di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 374 del 1990².

Con le modifiche allo Statuto, il legislatore ha inteso prevedere un più specifico e distinto obbligo al contraddittorio amministrativo introducendo l'art. 6-*bis*, rubricato “Principio del contraddittorio”, disponendo: “1. *Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.*”

¹ Cfr. allegato 1.

² “... omissis ... Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374”.



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE DOGANE

2. *Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.*

3. *Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.*

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

Contestualmente, ai sensi dell'art. 1, lett. o) del citato D.lgs. n. 219/2023, è stato abrogato il citato comma 7 dell'art. 12 della Legge n. 212/2000 e conseguentemente la norma di interesse per l'attività doganale laddove era previsto che: “*Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374*”.

L'art. 11 del D.lgs. n. 374/1990, con riguardo alle operazioni di “revisioni di accertamento” dispone che - dopo il rilascio al contribuente di copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo - l'operatore interessato può comunicare, **nel termine di 30 giorni** decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, osservazioni e richieste che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di accertamento.

In tema di contraddittorio, di rilievo sono anche le norme unionali e, in particolare:

- l'art. 22, par. 6 del Regolamento (UE) 9 ottobre 2023 n. 954 (Codice doganale dell'Unione) e l'art. 8, par. 1 del Regolamento delegato (UE) 28 luglio 2015 n. 2446 (RD), ove dispongono che le autorità doganali, prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, gli devono comunicare le motivazioni su cui intendono basarla dandogli la possibilità di formulare osservazioni entro il termine di 30 giorni decorrenti dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta;
- l'art. 102, par. 3 e del CDU che, nel disciplinare la notifica dell'obbligazione doganale, chiaramente dispone che se l'importo dovuto per lo svincolo non corrisponde a quanto dichiarato, l'Autorità doganale può effettuare la notifica al debitore solo quando è in grado di adottare una decisione;

- l'art. 105, par. 3 del CDU che, nel disciplinare la contabilizzazione dell'obbligazione doganale, chiaramente dispone che se in presenza di insorgenza dell'obbligazione in un momento diverso dall'accettazione della dichiarazione doganale, l'Autorità doganale può effettuare la notifica al debitore solo quando è in grado di adottare una decisione;
- l'art. 194 del CDU che sancisce che la verifica della dichiarazione doganale deve essere eseguita entro "*un termine ragionevole*" e che tutte le merci della medesima dichiarazione devono essere svincolate in un'unica volta.

Le suddette disposizioni, avendo matrice unionale, prevalgono sulla disciplina nazionale.

Premesso quanto sopra - abrogazione della disposizione suindicata e contemporanea vigenza di norme sovraordinate e speciali - si rende opportuno fornire i seguenti chiarimenti circa le norme che gli Uffici territoriali sono tenuti ad osservare, durante le procedure di controllo doganale, per dare attuazione al "principio del contraddittorio".

Chiarimenti a seguito delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

A differenza di quanto previsto in precedenza dall'abrogato comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, il nuovo articolo 6-*bis* dello Statuto prevede un termine non inferiore a 60 giorni per consentire al contribuente la presentazione di eventuali controdeduzioni o per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Il dettato, così come formulato, non contempla più esplicitamente il riferimento al termine derogatorio, di 30 giorni, previsto in materia doganale nell'art. 11 del D.lgs. n. 374/1990.

In merito, tuttavia, come rappresentato poc'anzi, si evidenzia che le procedure di controllo doganale e, in particolare, la procedura di accertamento, sia per le operazioni cosiddette in linea che per i controlli a posteriori è regolata dalle norme del Codice doganale unionale anche per ciò che riguarda il contraddittorio ("diritto di essere sentiti") e la relativa tempistica.

Per costante ed univoca giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, è stato chiarito che il primato del diritto dell'Unione deve essere applicato a tutti gli atti nazionali, indipendentemente dal fatto che siano stati adottati prima o dopo l'atto dell'Unione in questione. Le autorità e i tribunali nazionali devono pertanto disapplicare le disposizioni nazionali finché sono in vigore le norme imperative dell'Unione.

Nel caso di specie, considerato il primato della norma unionale (articolo 8 del Regolamento delegato (UE) 2015/2446) su quella nazionale, ancorché questa sia intervenuta successivamente alla norma unionale, si continueranno ad applicare le disposizioni unionali sopra richiamate secondo quanto riportato di seguito.



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE DOGANE

Controlli all'atto dello sdoganamento

Qualora in fase di sdoganamento l'Ufficio intenda modificare *in pejus* i dati comunicati dal dichiarante, trattandosi di una decisione sfavorevole a quest'ultimo è necessario garantire il contraddittorio alla luce del combinato disposto degli artt. 22, par. 6 e 194 del CDU nonché dell'art. 8 RD, di immediata applicabilità nell'ordinamento domestico.

A tale fine, gli Uffici saranno tenuti a fornire all'operatore economico un termine pari a 30 giorni per l'eventuale invio di osservazioni e richieste; termine che è da intendersi riferito a tutti i diritti oggetto dell'obbligazione doganale discendente dalla dichiarazione controllata stante il carattere unitario della stessa.

Controlli a posteriori

In caso di controlli doganali successivi all'accertamento della dichiarazione doganale si ritiene che, pur essendo venuto meno il dettato del vigente art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente – che, come detto, faceva un espresso riferimento al termine speciale di cui all'art. 11, comma 4-*bis* del D.lgs. n. 374 del 1990 il quale, a sua volta, rinvia al medesimo art.12 in caso di revisione in ufficio o a seguito di accessi, ispezioni o verifiche presso l'operatore economico - permane l'obbligo dell'Ufficio doganale di concedere a quest'ultimo un termine pari a 30 giorni (e non 60 come previsto dall'art. 6-*bis*, comma 3 dello Statuto) dalla consegna o dall'avvenuta ricezione del processo verbale per la presentazione di eventuali osservazioni o richieste, con conseguente instaurazione di un contraddittorio endo-procedimentale.

Quanto sopra sia in ragione della immediata applicabilità di quanto disposto dagli artt. 22, par. 6 e 105, par. 3 del CDU nonché dell'art. 8 del RD e prevalenza sulla disciplina domestica, sia in virtù del disposto del citato art. 11 del D.lgs. n. 374/1990 e del criterio di specialità che governa i rapporti tra norme

In tale senso, infatti, anche la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 219/2023 fa salva l'operatività di disposizioni relative a situazioni particolari chiarendo che sono esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 6-*bis*: “... *in ossequio al principio di specialità, gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale conchiuso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente ...*”³.

Anche in questo caso, il termine suddetto è da intendersi riferito a tutti i diritti oggetto dell'obbligazione doganale discendente dalla dichiarazione controllata stante il carattere unitario della stessa.

*** **

³ Cfr. allegato 2.

Resta inteso che, in entrambi i casi (controlli in linea e controlli a posteriori), ai sensi dell'art.8, par. 2 del Regolamento di esecuzione (UE) 24 novembre 2015, n. 2447 (RE), qualora l'interessato fornisca le proprie osservazioni prima del termine di 30 giorni, le autorità doganali possono procedere all'adozione della decisione, salvo che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista.

Le Direzioni territoriali vorranno vigilare sul corretto e uniforme adempimento, da parte dei dipendenti Uffici, dei chiarimenti qui esposti non mancando di segnalare alla Scrivente eventuali difficoltà concernenti la loro applicazione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente

ALLEGATI: 2

Note all'art. 40:

— Per i riferimenti del regolamento (UE) 2019/6 si veda nelle note alle premesse.

— Per il decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309 si veda nelle note alle premesse.

Note all'art. 41:

— Per i riferimenti del regolamento (UE) 2019/6 si veda nelle note alle premesse.

— Per i riferimenti al regolamento (UE) 2017/625 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 marzo 2017 si veda nelle note alle premesse.

— Per il decreto legislativo 2 febbraio 2021, n. 27 si veda nelle note alle premesse.

Note all'art. 42:

— Per i riferimenti del regolamento (UE) 2019/6 si veda nelle note alle premesse.

— Per la legge 24 novembre 1981, n. 689, si veda nelle note alle premesse.

Note all'art. 43:

— Per i riferimenti del regolamento (CE) n. 297/1995 si veda nelle note alle premesse.

— Si riporta il testo dell'articolo 30, commi 4 e 5 della legge 24 dicembre 2012, n. 234:

«Art. 30 (*Contenuti della legge di delegazione europea e della legge europea*).

Omissis

4. Gli oneri relativi a prestazioni e a controlli da eseguire da parte di uffici pubblici, ai fini dell'attuazione delle disposizioni dell'Unione europea di cui alla legge di delegazione europea per l'anno di riferimento e alla legge europea per l'anno di riferimento, sono posti a carico dei soggetti interessati, ove ciò non risulti in contrasto con la disciplina dell'Unione europea, secondo tariffe determinate sulla base del costo effettivo del servizio reso. Le tariffe di cui al primo periodo sono predefinite e pubbliche.

5. Le entrate derivanti dalle tariffe determinate ai sensi del comma 4 sono attribuite, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, alle amministrazioni che effettuano le prestazioni e i controlli, mediante ripartizione ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1999, n. 469.»

— Si riporta il testo dell'articolo 5, comma 12 della legge 29 dicembre 1990, n. 407:

«Art. 5 (*Norme relative al settore sanitario*).

Omissis

12. Con decreto del Ministro della sanità, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono fissati le tariffe e i diritti spettanti al Ministero della sanità, all'Istituto superiore di sanità e all'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, per prestazioni rese a richiesta e ad utilità di soggetti interessati, tenendo conto del costo reale dei servizi resi e del valore economico delle operazioni di riferimento; le relative entrate sono utilizzate per le attività di controllo, di programmazione, di informazione e di educazione sanitaria del Ministero della sanità e degli Istituti superiori predetti.»

— Per il decreto legislativo 2 febbraio 2021, n. 32 si veda nelle note alle premesse.

— Per il regolamento (CE) n. 726/2004 si veda nelle note alle premesse.

— Per il decreto legislativo 2 febbraio 2021, n. 27 si veda nelle note alle premesse.

Note all'art. 44:

— Per il decreto legislativo 6 aprile 2006, n. 193 si veda nelle note alle premesse.

Note all'art. 45:

— Si riporta il testo del comma 3 dell'articolo 11 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 119:

«3. Il Ministro della sanità, con proprio decreto da pubblicarsi nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana adotta i principi e i criteri informativi di cui al comma 1, lettera e), nonché i principi informativi particolareggiati approvati dalla Comunità economica europea.»

— Per il regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265 si veda nelle note alle premesse.

— Si riporta il testo dell'articolo 36 della legge 24 dicembre 2012, n. 234:

«Art. 36 (*Adeguamenti tecnici e atti di esecuzione dell'Unione europea*). — 1. Alle norme dell'Unione europea non autonomamente applicabili, che modificano modalità esecutive e caratteristiche di ordine tecnico di direttive già recepite nell'ordinamento nazionale, e agli atti di esecuzione non autonomamente applicabili, adottati dal Consiglio dell'Unione europea o dalla Commissione europea in esecuzione di atti dell'Unione europea già recepiti o già efficaci nell'ordinamento nazionale, è data attuazione, nelle materie di cui all'articolo 117, secondo comma, della Costituzione, con decreto del Ministro competente per materia, che ne dà tempestiva comunicazione al Presidente del Consiglio dei ministri o al Ministro per gli affari europei.

1-bis. In relazione a quanto disposto dall'articolo 117, quinto comma, della Costituzione, i provvedimenti di cui al presente articolo possono essere adottati nelle materie di competenza legislativa delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano al fine di porre rimedio all'eventuale inerzia dei suddetti enti nel dare attuazione a norme dell'Unione europea. In tale caso, i provvedimenti statali adottati si applicano, per le regioni e per le province autonome nelle quali non sia ancora in vigore la rispettiva normativa di attuazione, a decorrere dalla scadenza del termine stabilito per l'attuazione della pertinente normativa europea e perdono comunque efficacia dalla data di entrata in vigore della normativa di attuazione di ciascuna regione o provincia autonoma. I provvedimenti recano l'esplicita indicazione della natura sostitutiva del potere esercitato e del carattere cedevole delle disposizioni in essi contenute.»

2.

23G00225**DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 219.****Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente.****IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA**

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la legge 9 agosto 2023, n. 111, con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale;

Visti, in particolare, gli articoli 4 e 17, comma 1, lettera b), recanti, rispettivamente, i principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente e l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 23 ottobre 2023;

Acquisita l'intesa in sede di Conferenza Unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, espressa nella seduta del 6 dicembre 2023;

Acquisiti i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

Vista la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 28 dicembre 2023;

Sulla proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;



EMANA
il seguente decreto legislativo:

Art. 1.

Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente

1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1:

1) al comma 1, le parole: «degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione» sono sostituite dalle seguenti: «delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo,» e le parole «tributario, e» sono sostituite dalle seguenti: «tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Le medesime disposizioni»;

2) il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. Le regioni e gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge.»;

3) dopo il comma 3, sono inseriti i seguenti:

«3-bis. Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

3-ter. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.»;

4) il comma 4 è abrogato;

b) all'articolo 2, dopo il comma 4, è aggiunto, in fine, il seguente: «4-bis. Le nonne tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.»;

c) all'articolo 3, comma 1, la parola: «periodici» è sostituita dalle seguenti: «dovuti, determinati o liquidati periodicamente» e, dopo il primo periodo, è inserito il seguente: «Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.»;

d) all'articolo 6, comma 5, la parola: «nulli» è sostituita dalla seguente: «annullabili»;

e) dopo l'articolo 6, è inserito il seguente:

«Art. 6-bis (Principio del contraddittorio). — 1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centotesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

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

f) all'articolo 7:

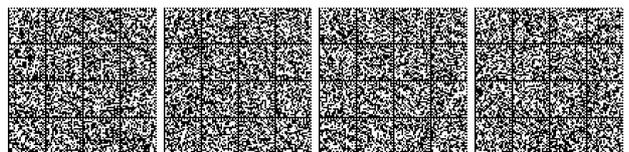
1) al comma 1, primo periodo, dopo le parole: «Gli atti dell'amministrazione finanziaria» sono inserite le seguenti: «, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria,»; le parole: «secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto» sono sostituite dalle seguenti: «, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova»; e le parole: «che hanno determinato la decisione dell'amministrazione» sono sostituite dalle seguenti: «su cui si fonda la decisione»;

2) al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: «ad un altro atto,» sono inserite le seguenti: «che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato»; le parole: «questo deve essere» sono sostituite dalle seguenti: «lo stesso è»; dopo le parole: «che lo richiama» sono inserite le seguenti: «, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati»;

3) dopo il comma 1, sono inseriti i seguenti:

«1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la nonna tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.



1-*quater*. Le disposizioni del comma 1-*ter* si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.»;

4) il comma 3 è abrogato;

g) dopo l'articolo 7, sono inseriti i seguenti:

«Art. 7-*bis* (Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria). — 1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.

Art. 7-*ter* (Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria). — 1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.

2. I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

Art. 7-*quater* (Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria). — 1. La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.

Art. 7-*quinqües* (Vizi dell'attività istruttoria). — 1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge.

Art. 7-*sxies* (Vizi delle notificazioni). — 1. È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

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

3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.»;

h) all'articolo 8:

1) al comma 5, dopo le parole: «atti e documenti» sono inserite le seguenti: «, incluse le scritture contabili» e dopo la parola «formazione» sono aggiunte le seguenti:

«o utilizzazione»; inoltre, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.»;

2) al comma 6, dopo la parola: «Ministro» sono inserite le seguenti: «dell'economia e» e le parole: «, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza,» sono soppresse;

i) dopo l'articolo 9, sono inseriti i seguenti:

«Art. 9-*bis* (Divieto di bis in idem nel procedimento tributario). — 1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

Art. 9-*ter* (Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti). — 1. Nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

2. È fatto divieto all'amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni di cui al comma 1, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.»;

l) all'articolo 10, comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.»;

m) dopo l'articolo 10-*bis*, sono inseriti i seguenti:

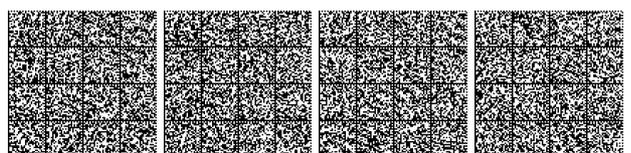
«Art. 10-*ter* (Principio di proporzionalità nel procedimento tributario). — 1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.

2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.

Art. 10-*quater* (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria). — 1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o 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;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.

Art. 10-*quinquies* (*Esercizio del potere di autotutela facoltativa*). — 1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.

Art. 10-*sexies* (*Documenti di prassi*). — 1. L'amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante:

- a) circolari interpretative e applicative;
- b) consulenza giuridica;
- c) interpello;
- d) consultazione semplificata.

Art. 10-*septies* (*Circolari*). — 1. L'amministrazione finanziaria pubblica circolari per fornire:

- a) la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;
- b) approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;
- c) inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;
- d) istruzioni operative ai suoi uffici.

2. Nella elaborazione delle circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c), l'amministrazione finanziaria, nei casi di maggiore interesse, può effettuare interlocuzioni preventive con soggetti istituzionali ovvero con ordini professionali, associazioni di categoria o altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché farle oggetto di pubblica consultazione prima della loro pubblicazione.

3. Il Ministro dell'economia e delle finanze ovvero, quando nominato, il suo Vice Ministro delegato per l'amministrazione finanziaria, adotta su proposta dell'Amministrazione finanziaria gli atti di indirizzo interpretativo

ed applicativo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai quali devono attenersi le circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c).

Art. 10-*octies* (*Consulenza giuridica*). — 1. L'amministrazione finanziaria offre, su richiesta, consulenza giuridica alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti.

2. La richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

3. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni applicative del presente articolo.

Art. 10-*nonies* (*Consultazione semplificata*). — 1. Le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni di cui al comma 2, avvalendosi dei servizi telematici dell'amministrazione finanziaria accedono gratuitamente, su richiesta relativa a casi concreti, anche per il tramite di intermediari specificamente delegati, a una apposita banca dati che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali, contiene i documenti di cui all'articolo 10-*sexies*, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.

2. L'accesso al servizio di cui al comma 1 è offerto esclusivamente, oltre a tutte le persone fisiche, anche non residenti, alle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società ad esse equiparate, ai sensi dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che applicano il regime di contabilità semplificata.

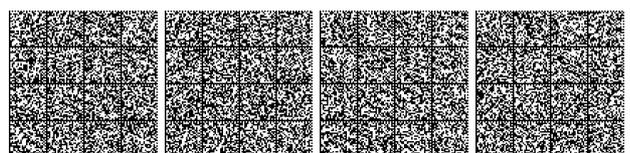
3. La banca dati consente l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente. Quando la risposta al quesito non è individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello. La risposta produce gli effetti di cui all'articolo 10, comma 2, esclusivamente nei confronti del contribuente istante.

4. L'utilizzazione del servizio di cui al presente articolo è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.»

n) l'articolo 11 è sostituito dal seguente:

«Art. 11 (*Interpello*). — 1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

- a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;
- b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;
- c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;



d) disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;

e) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;

f) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'articolo 24-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. L'interpello di cui alla lettera e) del comma 1 è riservato ai soggetti che aderiscono al regime di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e ai soggetti che presentano le istanze di interpello di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

3. La presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

4. Agli effetti del comma 1, non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente.

5. L'amministrazione finanziaria, ferma la facoltà di chiedere documentazione integrativa da produrre secondo le modalità e i termini di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, risponde alle istanze di interpello nel termine di novanta giorni che, in ogni caso, è sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se il parere non è reso entro sessanta giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello. Il termine per la risposta che cade il sabato o un giorno festivo è senz'altro prorogato al primo giorno successivo non festivo. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente da parte dell'amministrazione. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono annullabili. Gli effetti della risposta alla istanza di interpello si estendono ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie già oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

6. La presentazione della istanza di interpello non incide sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

7. La risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.

8. Le disposizioni di cui all'articolo 32, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 52, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.»;

o) all'articolo 12 il comma 7 è abrogato;

p) l'articolo 13 è sostituito dal seguente:

«Art. 13 (*Garante nazionale del contribuente*). — 1. È istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.

2. Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo;

b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.

3. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante nazionale del contribuente dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze.

4. Il Garante nazionale del contribuente, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:

a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;

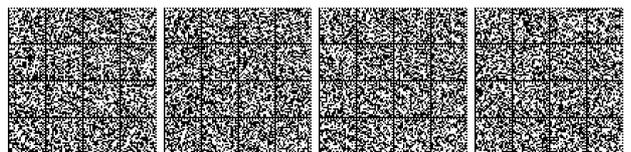
b) può accedere agli uffici finanziari per controllarne la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;

c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;

d) 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;

e) con relazione annuale fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.».

2. All'attuazione delle disposizioni di cui agli articoli 6-bis, 10-octies e 10-nonies della legge 27 luglio 2000,



n. 212, come introdotti, rispettivamente, dalle lettere e) e m) del comma 1, 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.

Art. 2.

Disposizioni finali e abrogazioni

1. Le disposizioni di cui all'articolo 10, comma 2, secondo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera l), si applicano esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 1, lettera p), hanno effetto a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, da adottare entro il termine di sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2024. Dalla medesima data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2 sono soppressi i Garanti del contribuente previsti dall'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella versione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. 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, sono stabiliti il compenso annuo lordo del Garante nazionale del contribuente, nel rispetto del limite di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, nonché la misura annua del rimborso delle spese di trasferta dovute per suoi eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede, nel limite complessivo di spesa di 329.000 annui.

3. I risparmi di spesa derivanti dall'attuazione dell'articolo 1, comma 1, lettera p) sono destinati, 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.

4. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati:

a) l'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656;

b) il decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37;

c) il comma 2 dell'articolo 18 della legge 27 luglio 2000, n. 212;

d) il 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) l'articolo 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

Art. 3.

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il quindicesimo giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 30 dicembre 2023

MATTARELLA

TAJANI, *Vicepresidente ex articolo 8, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400*

GIORGETTI, *Ministro dell'economia e delle finanze*

Visto, il *Guardasigilli*: NORDIO

NOTE

AVVERTENZA:

Il testo delle note qui pubblicato è stato redatto dall'amministrazione competente per materia ai sensi dell'art. 10, commi 2 e 3 del testo unico delle disposizioni sulla promulgazione delle leggi, sull'emanazione dei decreti del Presidente della Repubblica e sulle pubblicazioni ufficiali della Repubblica italiana, approvato con D.P.R. 28 dicembre 1985, n. 1092, al solo fine di facilitare la lettura delle disposizioni di legge modificate o alle quali è operato il rinvio. Restano invariati il valore e l'efficacia degli atti legislativi qui trascritti.

Note alle premesse:

— Si riporta il testo dell'art. 76 della Costituzione:

«Art. 76. — L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti.»

— L'art. 87 della Costituzione conferisce, tra l'altro, al Presidente della Repubblica il potere di promulgare le leggi ed emanare i decreti aventi valore di legge e i regolamenti.

— La legge 9 agosto 2023, n. 111, recante «Delega al Governo per la riforma fiscale» è stata pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* 14 agosto 2023, n. 189.

— Il testo dell'art. 4 della citata legge n. 111 del 2023 è il seguente:

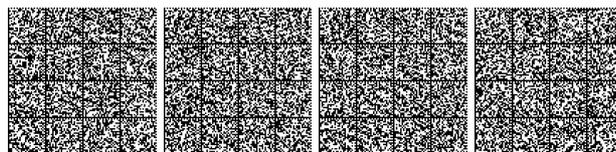
«Art. 4 (*Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*). — 1. Nell'esercizio della delega di cui all'art. 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;

b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;

c) razionalizzare la disciplina dell'interpello, al fine di:

1) ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello di cui all'art. 11 della citata legge n. 212 del 2000, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati anche a segui-



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.

Sullo schema di decreto legislativo, deliberato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 23 ottobre 2023:

- la Conferenza unificata, in data 6 dicembre 2023, ha sancito l’intesa ai sensi dell’articolo 1, comma 2, della legge n. 111 del 2023, con richieste di modifiche all’articolo 1, comma 1, lettera a);
- le competenti Commissioni parlamentari del Senato (5^a Bilancio e 6^a Finanze e Tesoro) e della Camera dei deputati (V Bilancio, tesoro e programmazione e VI Finanze) hanno reso i rispettivi pareri favorevoli.

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 anche alla funzione di orientamento dell’attività esegetica svolta dai principi compendiate nell’articolato. Ciò consente alle disposizioni contenute nello Statuto



di indirizzare 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 è pienamente coerente con la funzione di attuazione dei principi giuridici che quest'ultimo svolge all'interno dell'ordinamento tributario italiano.

Recependo l'interpretazione 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 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.

In accoglimento dell'intesa sancita in Conferenza Unificata, si è provveduto a integrare il predetto comma 3-bis al fine di specificare che le citate disposizioni valgono come principi per le Regioni, anche a statuto speciale, e gli enti locali che, nell'ambito della loro autonomia, provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti.

Inoltre, al fine di recepire le osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati è stato riformulato il comma 1, lettera a), n. 1 valorizzando la vocazione delle disposizioni dello Statuto come norme di diretta attuazione dei principi costituzionale, di quelli dell'ordinamento eurounitario, nonché della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

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 scoordinato 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 ricordato, 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.

Al fine di recepire le osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, è stata modificata la formula del comma 1, onde calibrarne l'ambito operativo a tutti gli atti autonomamente impugnabili. È stato coerentemente modificato anche l'articolo 7, comma 1.

Il collegamento instaurato nel comma 1 con gli atti del procedimento rende superfluo l'originario comma 3 che, pertanto, è stato eliminato.

In ragione delle modifiche introdotte si ritengono superate le osservazioni licenziate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nella parte in cui chiedeva di chiarire che gli atti annullabili sono quelli che incidono sulla sfera giuridica ed economica del destinatario. La riformulazione della disposizione in argomento è, invero, idonea ad assorbire e soddisfare le esigenze rappresentate nell'anzidetto parere.

È stata, inoltre, recepita, l'osservazione contenuta nei predetti pareri, in merito alla necessità di specificare che la comunicazione al contribuente dello schema di atto deve avvenire con modalità idonee a garantirne la conoscibilità.

In relazione all'osservazione della 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica, relativa all'impatto delle disposizioni in materia di contraddittorio con riferimento agli uffici delle regioni e degli enti locali, il Governo, effettuati gli approfondimenti richiesti, ritiene di per sé sufficiente a soddisfare le esigenze rappresentate l'introduzione, all'articolo 1 comma 3-bis, di meccanismi flessibili di adeguamento degli ordinamenti delle autonomie territoriali ai principi introdotti con il presente decreto.

Vengono espressamente esclusi, al successivo comma 2, gli atti automatizzati, quali ad esempio quelli della riscossione, gli atti sostanzialmente automatizzati, di pronta 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.

Restano, altresì, esclusi, in ossequio al principio di specialità, gli atti per i quali è già previsto a livello legislativo un modello procedimentale conchiuso che di per sé ricomprende una fase di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Al comma 3 vengono declinati gli aspetti procedimentali che l'amministrazione deve rispettare per consentire il contraddittorio al contribuente, al quale deve comunicare lo schema dell'atto,



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 l'atto non potrà essere adottato dall'amministrazione prima che sia decorso il predetto termine. In accoglimento delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, è stata eliminata, al comma 3, la possibilità di prorogare di ulteriori trenta giorni il termine ordinario riconosciuto al contribuente per presentare le controdeduzioni. 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 dell'atto 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 centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

In accoglimento delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati è stato inserito il comma 4 al fine di prevedere un obbligo di motivazione rafforzata con riferimento agli atti emessi all'esito del contraddittorio, in conformità peraltro al principio di delega di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), n. 3) della legge n. 111 del 2023.

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'espresso 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-*quinquies* 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-*quinquies* 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 dei vizi dell'attività istruttoria (art. 7-*quinquies*) 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 i 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 excepti 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, in accoglimento delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, sono state indicate le seguenti ulteriori ipotesi di nullità: difetto assoluto di attribuzione e atti adottati in violazione o elusione di giudicato. In questo modo i vizi previsti a pena di nullità risultano comunque circoscritti.

I vizi di “nullità” possono essere excepti in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale, anche in presenza di definizioni amministrative del tributo, sempre de futuro, fermo il 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.

In relazione a quanto osservato dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, si è proceduto alla modifica del comma 2, dell’articolo in commento precisando che non una generica invalidità (*genus*) determina l’inefficacia dell’atto, bensì la sua inesistenza (*species*).

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).



All'esito degli approfondimenti richiesti dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica viene aggiunto un periodo al comma 2 al fine di prevedere che, limitatamente ai tributi unionali, non sono, altresì, dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti. E' evidente che in siffatta evenienza non sono dovuti nemmeno interessi e sanzioni, come previsto in via generale dal primo periodo dell'articolo 10.

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.

In considerazione delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, è stato ampliato l'elenco delle fattispecie che danno luogo all'esercizio obbligatorio dell'autotutela, inserendo anche l'ipotesi di mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, di mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini previsti a pena di decadenza e infine di errore sul presupposto d'imposta.

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.

Sempre in considerazione delle predette osservazioni è stato modificato il comma 2, al fine di ampliare a un anno il limite temporale originariamente di tre mesi per procedere all'autotutela obbligatoria.

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.

In relazione delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, il Governo, effettuati gli approfondimenti richiesti, non ha ritenuto percorribile l'ipotesi di modifica di cui alla lettera o) in relazione all'automatismo dell'effetto sospensivo proposto rispetto all'ambito processuale, ovvero all'azione dell'Amministrazione, tanto più che risultano salvaguardate le facoltà difensive del contribuente in ragione del regime di impugnabilità degli atti di autotutela qui introdotto che di per se costituiscono, una volta adottati, le fasi più avanzate di valutazione dell'amministrazione finanziaria, come tali idonee a governare i rapporti tra l'Amministrazione stessa e il contribuente.

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.

In relazione a quanto osservato dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica, il Governo, effettuati gli approfondimenti richiesti, ha ritenuto non necessario introdurre ulteriori elementi di qualificazione dell'istituto della consultazione semplificata, compiutamente descritta e disciplinata dall'articolo 10-nonies, il cui ambito operativo risulta viepiù chiarito nella corrispondente parte della presente relazione illustrativa, cui si rinvia.

Articolo 10-septies

(Circolari) L'articolo introdotto individua le diverse tipologie di circolari che l'amministrazione finanziaria può pubblicare, 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.

In considerazione delle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, è stato introdotto il comma 3 che attribuisce all'Autorità politica (Ministro ovvero Vice Ministro delegato, quando nominato) il potere di adottare, su proposta dell'Amministrazione finanziaria, gli atti di indirizzo interpretativo ed applicativo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai quali devono attenersi le circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c). Di conseguenza, per esigenze anche di coordinamento, si è precisato al comma 1 che l'amministrazione finanziaria pubblica gli atti di prassi ivi indicati.

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.

In merito alle osservazioni formulate dalla 6^a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica nonché dalla VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, quanto al comma 5 è stata adeguata la precedente sanzione di nullità del provvedimento emesso in difformità della risposta all'interpello alla nuova disciplina dell'annullabilità; di contro, relativamente alla previsione di cui al comma 3, il Governo, svolti gli approfondimenti richiesti, ha ritenuto che l'onere per la presentazione dell'interpello sia proporzionato al nuovo ambito di operatività assegnato all'istituto, che resta circoscritto ai casi espressamente individuati, di guisa che la previsione del suddetto onere non costituisce di per sé un'ingiustificata barriera di ingresso all'esercizio delle facoltà in argomento.

Con riguardo all'osservazione formulata dalla 5^a Commissione (Bilancio) del Senato della Repubblica, l'Agenzia delle entrate ha assicurato che la riconfigurazione dell'istituto dell'interpello lascia impregiudicata l'efficacia e la tempestività dell'Agenzia stessa nella gestione delle relative



istanze, anche in relazione all'operatività del silenzio assenso, senza che si determinino ricadute negative sul piano della tutela del contribuente ovvero sotto il profilo dei conseguenti oneri finanziari.

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 (comma 1);
- 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.

