

## 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<sup>a</sup> Bilancio e 6<sup>a</sup> 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 alla rilevanza della c.d. interpretazione adeguatrice. Ciò consente alle disposizioni contenute nello Statuto di svolgere una funzione orientativa per

l'interpretazione di tutte le norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell'ordinamento tributario italiano.

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

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

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

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

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

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

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

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

In coerenza con la dichiarata volontà del Legislatore di rafforzare la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale tributaria, il comma 3-bis afferma che le disposizioni statutarie concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa

tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio dell'affidamento, il principio di proporzionalità e l'autotutela devono essere garantiti da tutte le amministrazioni sia statali che territoriali; conseguentemente le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire, garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni statutarie e le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto del contribuente, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

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<sup>a</sup> 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 scongiurato sovrapporsi di interventi legislativi e giurisprudenziali disarmonici, è largamente insoddisfacente, viziata da contraddizioni e aporie logiche e fonte di incertezze e di moltiplicazione del contenzioso.

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

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

Al fine di recepire le osservazioni formulate dalla 6<sup>a</sup> 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 l'articolo 7, comma 1.

In ragione delle modifiche introdotte si ritengono superate le osservazioni licenziate dalla 6<sup>a</sup> 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.

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

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<sup>a</sup> 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, effettuati gli approfondimenti richiesti, si 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 privi di contenuto provvedimentale quali gli atti istruttori e, più in generale, gli atti privi di immediata lesività, nonché gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, per i quali resta invariata la relativa disciplina, nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Al comma 3 vengono declinati gli aspetti procedurali 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 o quello eventualmente prorogato per non più di 30 giorni; a fini di salvaguardia delle ragioni

del Fisco si prevede tuttavia che quando la scadenza del termine previsto per l'esercizio del contraddittorio è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione 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<sup>a</sup> 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 del 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 eccepiti con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possano essere rilevati d'ufficio dal giudice, in aderenza all'attuale (unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Quanto al regime di "nullità" degli atti dell'amministrazione finanziaria, in accoglimento delle osservazioni formulate dalla 6<sup>a</sup> 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 eccepiti 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<sup>a</sup> 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).

Viene, in particolare, aggiunto un periodo al comma 2 al fine di prevedere che, limitatamente ai tributi unionali, non sono 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 legittimi affidamenti nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

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

Il comma 2, con riferimento non solo a tali circolari di cui alla lettera a) ma anche a quelle di cui alla lettera b) e c) del comma 1 (preordinate a fornire aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali e indicazioni in relazione a questioni di particolare complessità), prevede che in particolare tali circolari possono essere emanate previo confronto con interlocutori istituzionali o altri soggetti portatori di interessi collettivi (come, ad esempio, ordini professionali ed associazioni di categoria) ed essere poste in pubblica consultazione, in particolare quando coinvolgono un'ampia platea di contribuenti o che modificano, rispetto al passato, l'indirizzo interpretativo prima seguito.

In accoglimento alle osservazioni formulate dalla 6<sup>a</sup> 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) l'adozione delle circolari di cui al comma 1.

### **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<sup>a</sup> 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 se una ingiustificata barriera di ingresso all'esercizio delle facoltà in argomento.

Con riguardo all'osservazione formulata dalla 5<sup>a</sup> 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.