

# Lo statuto del contribuente

- **Genesi:** perché uno Statuto ed uno sguardo ai principali interventi forniti dal Decreto Legislativo 219/2023
- **Focus:** la tutela dei diritti del contribuente nella fase “istruttoria”: il contraddittorio preventivo generalizzato ex art. 6-bis L. 212/2000

# PERCHE' UNO STATUTO

- E' una **legge ordinaria, quindi derogabile** (art. 1 comma 1 L. 212/2000);
- Modifiche da parte dal Dlgs. 219/2023: *“ammodernamento, semplificazione, promozione della collaborazione fisco-contribuente e certezza del diritto”* (On. Maurizio Leo, Viceministro Economia e Finanze);



# PERCHE' UNO STATUTO

## Artt. 1 e 10-ter L. 212/2000

- Lo Statuto sancisce i **principi** che tutelano **tutti i soggetti** del diritto tributario (**non solo il contribuente**, novità **Dlgs. 219/2023**) e ai quali deve ispirarsi l'ordinamento giuridico (art. 1 comma 1 L. 212/2000);
- All'interno **dell'art. 1 sono racchiuse le Fonti giuridiche** (Costituzione e CEDU) che regolano i principi dello Statuto e i destinatari degli stessi, mentre il nuovo art. 10-ter sancisce **il principio di proporzionalità dell'azione amministrativa**;

CEDU

COSTITUZIONE

PROPORZIONALITA'  
NELL'AZIONE  
AMMINISTRATIVA

*(Novità) Art. 1 comma 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».*



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA

## Art. 2 comma 4-bis L. 212/2000

- L'art. 2 dello Statuto del Contribuente ha individuato, sin dalla sua introduzione, **il principio di chiarezza nelle norme tributarie** (obbligo di menzione dell'oggetto nel titolo e di indicazione sintetica del contenuto delle norme eventualmente richiamate);
- Il **nuovo comma 4-bis** introduce il **divieto d'interpretazione analogica ed estensiva delle norme tributarie che recano la disciplina del presupposto d'imposta e l'individuazione dei soggetti passivi** (non sono mancati casi in cui l'Amministrazione finanziaria ha esteso in modo sostanzialmente analogico delle agevolazioni a casi non previsti – *vedi risoluzione 55/E/2016 in materia di credito d'imposta ricerca e sviluppo*);

*Art. 2 co. 4-bis: «Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati».*



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA

## Art. 3 co.1 L. 212/2000

- Grazie ad un intervento del Dlgs. 219/2023, il **divieto di retroattività delle norme tributarie si applicherà non più ai tributi «periodici», bensì a quelli «dovuti, liquidati e determinati periodicamente»;**



La modifica nasce dall'esigenza di applicare un certo orientamento della giurisprudenza (**Cass. 13430/2022**) secondo cui le imposte sui redditi non sono tributi periodici, poiché quest'ultimi non sono quelli articolati in un intervallo temporale convenzionale – e quindi non istantaneo - come ad esempio l'anno solare, bensì quelli con **prescrizione quinquennale** e con *unica causa debendi* continuativa (ad esempio la tassa rifiuti);

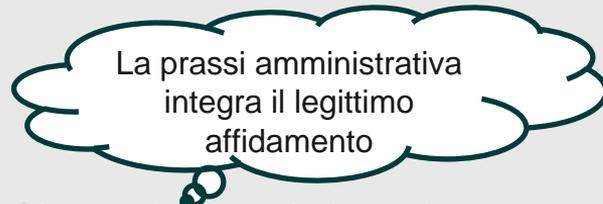
- Viene inoltre sancita l'**irretroattività di una presunzione legale** in materia tributaria;



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA

## Art. 10 L. 212/2000

- Collaborazione e buona fede fra Amministrazione e contribuente (previsto già nella precedente versione dello Statuto)
- Legittimo affidamento (novità);



- In particolare, al comma 2 dell'articolo (*«non sono irrogate **sanzioni ne' interessi moratori** al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa»*), **viene aggiunto un ulteriore periodo, il quale prevede che, limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute negli atti dell'amministrazione finanziaria, per loro formulazione precisa, ingenerano un ragionevole affidamento da parte del contribuente, non sono dovuti tributi, sanzioni e interessi con riferimento al periodo di vigenza del tributo»**
- Comma 3: **inapplicabilità di sanzioni nei casi di obiettiva condizione di incertezza;**



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE PROCEDIMENTALE

## Art. 6 bis L. 212/2000

A seguito di una pronuncia Costituzionale (Corte Cost. 21.03.2023 n. 47) viene rafforzato il coinvolgimento del contribuente nel rapporto tributario grazie al **contraddittorio preventivo generalizzato per tutti gli atti «autonomamente impugnabili»**.

Prima il contraddittorio preventivo era previsto solo in specifici casi, se disciplinato da una norma:

- *Art. 12. c. 7 L. 212/2000: sessanta giorni per comunicare eventuali osservazioni agli uffici dopo accessi, verifiche e ispezioni presso la sede di lavoro ed entro i quali non può essere emanato avviso di accertamento (abrogato, assorbito dal generale diritto di contraddittorio);*

Il contraddittorio preventivo generalizzato **non era previsto, ad esempio, per tributi quali IMU e le imposte ipotecarie e catastali**. Inoltre, **relativamente ai tributi armonizzati (IVA)** nei quali il diritto ad un preventivo confronto discende dal diritto comunitario (Cass. SS. UU. 9.12.2015 n. 24823), la sua **omissione causava la nullità** dell'atto solo se veniva dimostrato che, se quest'ultimo fosse stato instaurato, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

**Ratio della norma: il contraddittorio preventivo serve ad evitare tout court l'emanazione di un atto impugnabile in tutto o in parte infondato. Non rileva più, pertanto, se il contribuente ha subito ispezioni oppure è messo nelle condizioni di interloquire con Ente impositore: l'atto di accertamento deve essere preceduto da una comunicazione di schema di provvedimento, e, nel caso in cui quest'ultima sia stata emessa, devono decorrere sessanta giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento**

# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE PROCEDIMENTALE

## Art. 6 bis L. 212/2000

### *Requisito soggettivo:*

- Amministrazioni Statali, Regionali, Enti locali (art. 1 co. 3-bis L. 212/2000);

### *Requisito oggettivo:*

- **Atti autonomamente impugnabili** (ex art. 19 Dlgs. n. 546/1992 - avviso di accertamento, avviso di recupero del credito d'imposta per i crediti inesistenti e indebitamente compensati, provvedimenti di irrogazione o contestazione di sanzioni amministrative tributarie).

### **Esclusione:**

- Atti impugnabili in via facoltativa, e quindi quelli esclusi dall' art. 19 Dlgs. 546/1992 (*Avvisi Bonari artt. 36-bis, 36-ter ex DPR 600/1973 e 54-bis DPR 633/1972*);
- Atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni **individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**;
- Nei casi **motivati di fondato pericolo per la riscossione**;
- **Prototipo di regolamento comunale IFEL 22/02/2024**



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE PROCEDIMENTALE

## Art. 6 bis L. 212/2000

### Alcune conseguenze

- **Superamento** distinzione fra «accertamenti previo accesso» e «accertamenti a tavolino»;
- **Annulabilità** dell'atto;
- **Manca lo schema di provvedimento**;
- **Non è previsto**, ove l'atto non sia stato preceduto da contraddittorio, che questo sia annullabile solo se il contribuente dimostri che, se il contraddittorio fosse stato instaurato, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso (**c.d. prova di resistenza**);
- L'atto finale emanato dall'amministrazione finanziaria terrà conto delle **osservazioni effettuate dal contribuente e verrà motivato a seguito di ciò che non è stato accolto** – art. 6-bis co. 4 (**motivazione rafforzata**);
- **L'atto non può essere adottato prima di sessanta giorni dalla comunicazione al contribuente dello schema di provvedimento** (con proroga dei termini di decadenza dell'accertamento di **centoventi giorni** dalla scadenza del termine per l'esercizio del contraddittorio);



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE PROCEDIMENTALE

## Art. 6 bis L. 212/2000

### Alcune difficoltà applicative

- ✓ Dlgs. 13/2024: modifiche all'istituto dell'accertamento con adesione (che del contraddittorio fa il suo massimo punto di forza);
- ✓ Procedura distinta a seconda dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo (non sono ancora stati emanati i decreti attuativi del Ministero che definiscono gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo). Il nuovo art. 1 co. 2-bis del Dlgs. 218/97 recita: «Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall' articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione...»
- ✓ Eliminazione art. 5-ter Dlgs. 218/97;



# LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE PROCEDIMENTALE

## Art. 6 bis L. 212/2000

### Alcune difficoltà applicative

In sintesi: **per gli atti soggetti al contraddittorio preventivo obbligatorio** (nulla cambia per quelli esclusi dal contraddittorio preventivo), una volta che il contribuente riceve lo schema di provvedimento, egli può alternativamente:

- presentare deduzioni difensive, le quali potrebbero condurre anche all'archiviazione della pratica;
- formulare **un'istanza di adesione entro 30 giorni. Qualora il contribuente decida di non formulare l'istanza di adesione, potrà farlo nel momento in cui riceve l'avviso di accertamento. Tuttavia in questo caso la domanda di adesione deve essere formulata entro 15 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento;**
- **Art. 7 co.1-quater;**

Atto di indirizzo Min. Economia e Finanze 29.02.2024: **Contraddittorio in stand by fino al 30 aprile**

