

Circolare Speciale **6/2024** Straordinaria pagine: 8

Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 3.01.2024, n. 2, Serie generale, il [D.Lgs. 30.12.2023 n. 219](#), contenente modifiche allo Statuto del contribuente, **in vigore dal 18.01.2024**.

Si riassumono le principali disposizioni contenute nel provvedimento.

[Scarica la Circolare Speciale in formato Word](#)



Tutele a livello locale

Art. 1, c. 1, lett. a),
n. 3)

- Le amministrazioni statali osservano le disposizioni 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 citate disposizioni, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.
- Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni citate, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.

Efficacia temporale delle norme tributarie

Art. 1, c. 1, lett. b),
c)

- 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.
- Salvo quanto previsto dall'art. 1, c. 2 L. 212/2000, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.
- Relativamente ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.
- Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.

Invito a fornire chiarimenti

Art. 1, c. 1, lett. d)

- Sono annullabili e non più nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui all'art. 6, c. 5 L. 212/2000, che impone all'Amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti.

Principio del contraddittorio

Art. 1, c. 1, lett. e)

- Salvo quanto previsto dal punto successivo, 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 della presente disposizione.
- Non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'Economia, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.
- Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 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 citato. 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 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.
- 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.

Chiarezza e motivazione degli atti

Art. 1, c. 1, lett. f),
nn. 1) e 2)

- Gli atti dell'amministrazione finanziaria, **autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria**, sono motivati, **a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.**
- Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto **che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato**, lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, **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.**

Fatti e mezzi di prova a fondamento dell'atto della riscossione

Art. 1, c. 1, lett. f),
n. 3)

- 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.
- 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 norma 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.
- Le disposizioni 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.

Annullabilità e nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria

Art. 1, c. 1, lett. g)

- 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.
- 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.
- 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 18.01.2024.
- I vizi di nullità citati 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.
- Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria: la mancata o erronea indicazione delle informazioni obbligatorie, non costituisce vizio di annullabilità.
- Vizi dell'attività istruttoria: non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti, o in violazione di legge.
- Vizi delle notificazioni: 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 citati casi, 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.
- L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.
- A decorrere dal 18.01.2024, 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.

Obbligo di conservazione di atti e documenti

Art. 1, c. 1, lett. h)

- L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di 10 anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione.
- Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

Divieti nel procedimento tributario

Art. 1, c. 1, lett. i)

- **Divieto di bis in idem** nel procedimento tributario: 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.
- **Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti:** 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.
- È fatto divieto all'amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni citate, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.

Tutela dell'affidamento

Art. 1, c. 1, lett. l)

- 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.

Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

Art. 1, c. 1, lett. m)

- 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.
- 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.
- Il principio di proporzionalità si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.

Esercizio del potere di autotutela obbligatoria

Art. 1, c. 1, lett. m)

- 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.
- L'obbligo 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.
- Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini della presente disposizione, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'art. 1, c. 1 L. 20/1994 è limitata alle ipotesi di dolo.

Esercizio del potere di autotutela facoltativa

Art. 1, c. 1, lett. m)

- Fuori dei casi di autotutela obbligatoria, 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.
- Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini della presente disposizione, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'art. 1, c. 1 L. 20/1994 è limitata alle ipotesi di dolo.

Documenti di prassi e circolari

Art. 1, c. 1, lett. m)

- 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.
- 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.
- Nella elaborazione delle circolari di cui alle lett. 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.
- Il Ministro dell'Economia 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'art. 4, c. 1, lett. a) D.Lgs. 165/2001, ai quali devono attenersi le circolari di cui alle lett. a), b) e c).

Consulenza giuridica e consultazione semplificata

Art. 1, c. 1, lett. m)

- 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.
- 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.
- Con decreto del Ministro dell'Economia sono adottate disposizioni applicative della disposizione.
- Le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, 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 prassi, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.
- L'accesso al servizio 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'art. 5 Tuir, che applicano il regime di contabilità semplificata.
- 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'art. 10, c. 2 L. 212/2000 (non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato alle indicazioni), esclusivamente nei confronti del contribuente istante.
- L'utilizzazione del servizio è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.

Interpello

Art. 1, c. 1, lett. n)

- 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'art. 24-bis Tuir.
- L'interpello di cui alla lett. e) è riservato ai soggetti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo (artt. 3 e seguenti D.Lgs. 128/2015) e ai soggetti che presentano le istanze di interpello sui nuovi investimenti (art. 2 D.Lgs. 147/2015).
- 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 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.
- 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.
- L'amministrazione finanziaria, ferma la facoltà di chiedere documentazione integrativa da produrre secondo le modalità e i termini di cui all'art. 4 D.Lgs. 156/2015, risponde alle istanze di interpello nel termine di 90 giorni che, in ogni caso, è sospeso tra il 1° e il 31.08 e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se il parere non è reso entro 60 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 difformi 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.
- 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.
- La risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.
- Le disposizioni di cui all'art. 32, c. 4 Dpr 600/1973 e all'art. 52, c. 5 Dpr 633/1972 non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

Osservazioni del contribuente

Art. 1, c. 1, lett. o)

- È abrogato l'art. 12, c. 7 L. 212/2000, il quale prevedeva che, nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente potesse comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che erano valutate dagli uffici impositori. Inoltre prevedeva che l'avviso di accertamento non potesse essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Garante nazionale del contribuente

Art. 1, c. 1, lett. p)

- 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 per la durata di 4 anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.
- 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.
- Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante nazionale del contribuente dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'Economia.
- 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 artt. 5 e 12 L. 212/2000 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;
 - d) relaziona ogni 6 mesi sull'attività svolta al Ministro dell'Economia, 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.

Disposizioni finali e abrogazioni

Art. 2, c. 1

- Le disposizioni di cui all'art. 10, c. 2, 2° periodo L. 212/2000, come introdotto dall'art. 1, c. 1, lett. l) del presente D.Lgs. 219/2023, si applicano esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data del 18.01.2024.
- Le disposizioni dell'art. 1, c.1, lett. p) del presente D.Lgs. 219/2023 hanno effetto a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, da adottare entro il termine di 6 mesi dalla data del 18.01.2024 e, comunque, non oltre il 31.12.2024. Dalla medesima data di entrata in vigore del regolamento citato sono soppressi i Garanti del contribuente previsti dall'art. 13 L. 212/2000, nella versione vigente alla data del 18.01.2024.
- A decorrere dalla data del 18.01.2024 sono abrogati:
 - a) l'art. 2-quater D.L. 564/1994 (autotutela);
 - b) il D.M. Finanze 11.02.1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria);
 - c) l'art. 18, c. 2 L. 212/2000 (nomina del Garante del contribuente);
 - d) l'art. 36, c. 4-ter D.L. 248/2007 (disposizioni in materia di riscossione);
 - e) l'art. 6 D.L. 156/2015 (coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso).

Entrata in vigore

Art. 3

- Il D.Lgs. 219/2023 è in vigore **dal 18.01.2024**.