

CMS Newsletter  
26 Gennaio 2024

# Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

(Decreto Legislativo 30 dicembre 2023 n. 219)

# INDICE

- 1. I principi generali**
- 2. Il principio del contraddittorio**
- 3. La chiarezza e motivazione degli atti**
- 4. Le invalidità tributarie**
- 5. Il divieto del *bis in idem* nel procedimento tributario**
- 6. Il divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti**
- 7. Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario**
- 8. L'esercizio del potere di autotutela**
- 9. La disciplina in tema di interpello**
- 10. Altre novità**

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 3.1.2024 (Serie Generale n. 2), il **Decreto Legislativo 30 dicembre 2023 n. 219** (di seguito semplicemente "il Decreto") recante "*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*".

Con il Decreto il legislatore ha modificato alcune disposizioni in materia di tutela dei diritti del contribuente nonché introdotto ulteriori norme, alcune di portata innovativa, altre che sistematizzano disposizioni già previste in altre leggi o attuate nella prassi o recepite dalla giurisprudenza.

La presente Newsletter intende offrire una sintesi delle principali novità apportate dal Decreto entrato **in vigore** a decorrere dal **18 gennaio 2024**.

## 1. I principi generali

Le nuove disposizioni modificano l'**art. 1 "Principi generali"**, ampliando la portata delle disposizioni contenute nello Statuto con la precisazione che le stesse sono previste in attuazione oltre che delle norme costituzionali anche dei principi unionali e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, costituiscono criteri di interpretazione della legislazione tributaria oltre che principi generali dell'ordinamento e si applicano *a tutti i soggetti del rapporto tributario*.

È poi anche chiarito che non solo le Regioni ma anche gli enti locali, nel rispetto delle competenze a loro attribuite, regolano le materie disciplinate dallo Statuto nel rispetto dei principi costituzionali e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa.

Il Decreto introduce un nuovo comma 4-bis all'**art. 2 "Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie"** che prevede l'esclusiva applicabilità delle norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi ai casi e ai tempi in esse considerati, introducendo, di fatto, il divieto di interpretazione analogica delle norme tributarie impositive.

Infine, all'**art. 3 "Efficacia temporale delle norme tributarie"** è introdotto il divieto di applicazione retroattiva delle presunzioni legali.

## 2. Il principio del contraddittorio

Il Decreto introduce - con l'**art. 6-bis "Principio del contraddittorio"** - un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, informato ed effettivo, a pena di annullabilità, per tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria. Viene così superato in via normativa il previgente sistema, in gran parte frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, che contemplava un ambito di applicazione del principio del contraddittorio differenziato a seconda che si trattasse di tributi domestici o di derivazione eurounionale e a seconda che l'atto impositivo fosse il risultato di accessi, ispezioni o verifiche ovvero di attività di controllo c.d. "a tavolino".

La norma, al comma 2, esclude il diritto al contraddittorio per tutti 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 per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Per quanto riguarda le modalità di applicazione del principio del contraddittorio, la nuova disposizione prevede che sia l'Amministrazione finanziaria a comunicare 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 di cui al primo periodo.

Qualora la scadenza di tale termine fosse

successiva al termine decadenziale previsto 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 centoventesimo 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.

In considerazione del nuovo generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo introdotto dall'art. 6-bis, viene contestualmente abrogato il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto, che prevedeva la facoltà del contribuente di presentare, entro 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, le proprie osservazioni e richieste che dovevano essere valutate dall'ufficio competente prima dell'emissione dell'atto impositivo.

### 3. La chiarezza e motivazione degli atti

Con la modifica dell'**art. 7 "Chiarezza e motivazione degli atti"**, il legislatore ha previsto l'indicazione, a pena di annullabilità, nella motivazione dei provvedimenti amministrativi, dei presupposti e dei mezzi di prova su cui si fonda la decisione. Questi ultimi, come specificato dalla stessa norma, non possono essere oggetto di modifica, integrazione o sostituzione se non mediante l'adozione di un ulteriore provvedimento, sempre che ne ricorrono i presupposti e non siano maturati termini decadenziali.

Il suddetto obbligo motivazionale è circoscritto agli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

È introdotto, inoltre, l'obbligo di allegazione dell'atto eventualmente richiamato in motivazione, salvo l'ipotesi in cui l'atto richiamante ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto

richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Da ultimo, il nuovo comma 1 *ter* prevede che 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.

È poi anche previsto che tale disposizione si applichi anche nei confronti dei coobbligati, paritetici e dipendenti, prevedendo espressamente l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.

### 4. Le invalidità tributarie

Il Decreto ha previsto l'introduzione di una serie di disposizioni volte a disciplinare le ipotesi di invalidità, sia in termini di annullabilità che di nullità, degli atti dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di un insieme di norme che per lo più recepiscono orientamenti giurisprudenziali consolidati, a loro volta in larga parte derivanti dall'applicazione di disposizioni da lungo tempo esistenti nel diritto amministrativo, ora opportunamente recepite nello Statuto per disciplinare in modo più preciso le varie forme di invalidità con specifico riferimento agli atti dell'amministrazione finanziaria.

A tali regimi il legislatore affianca, in via residuale ed eccezionale, un regime di irregolarità di detti atti nonché una specifica disciplina per i vizi occorsi nell'ambito dell'attività istruttoria e della notificazione degli atti impositivi o della riscossione.

All'**art. 7-bis "Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria"** è previsto in particolare che gli atti impugnabili sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

L'annullabilità è rilevabile (a pena di

decadenza) con il ricorso introduttivo di primo grado e non è rilevabile d'ufficio.

All'**art. 7-ter "Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria"** è previsto che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati da difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione e elusione di giudicati, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da apposite norme di legge.

All'**art. 7-quater "Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria"** è poi previsto che la mancata indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni sull'atto di riscossione, dell'organo o autorità amministrativa presso il quale è possibile promuovere un riesame o anche delle modalità, dei termini e dell'organo giurisdizionale presso il quale è possibile ricorrere non costituisce vizio di annullabilità.

All'**art. 7-quinquies "Vizi dell'attività istruttoria"** è ora previsto che sono inutilizzabili gli elementi di prova acquisiti oltre il limite temporale di permanenza dei verificatori negli uffici del contribuente, nonché in violazione di legge.

All'**art. 7-sexies "Vizi delle notificazioni"** è infine previsto che è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero se effettuata verso soggetti giuridicamente non esistenti, privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori da questi casi, la notificazione effettuata in violazione di legge è nulla ma sanabile se:

- è raggiunto lo scopo dell'atto (la conoscibilità dello stesso da parte del contribuente);
- l'impugnazione è proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

La medesima disposizione prevede che l'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia e che gli effetti della notificazione si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono a terzi, ivi inclusi i coobbligati.

## 5. Il divieto del *bis in idem* nel procedimento tributario

L'**art. 9-bis "Divieto di bis in idem nel procedimento tributario"** introdotto dal Decreto introduce il principio del *ne bis in idem* nel procedimento tributario, che, salvo l'applicazione di specifiche diverse disposizioni e l'emendabilità di vizi formali e procedurali, esclude la possibilità per l'amministrazione finanziaria di esercitare il proprio potere accertativo per più di una volta per ogni singolo periodo d'imposta.

## 6. Il divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti

L'**art. 9-ter "Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti"** ha introdotto la possibilità per l'amministrazione finanziaria di acquisire i dati e le informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici nonché il divieto di divulgare tali dati, salvo il rispetto delle norme relative agli obblighi di trasparenza.

## 7. Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario

Ulteriore novità introdotta dal Decreto è contemplata nell'**art. 10-ter "Principio di proporzionalità nel procedimento tributario"**, che contempla il principio di proporzionalità nel procedimento tributario, il quale si concretizza nell'esercizio bilanciato e necessario dell'azione amministrativa e dunque in un esercizio che non eccede ciò che è necessario al raggiungimento del proprio obiettivo e rispetta i diritti dei contribuenti.

Detto principio trova applicazione anche alle misure di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale nonché alle sanzioni tributarie.

## 8. L'esercizio del potere di autotutela

Il Decreto introduce nuove disposizioni in tema di esercizio del potere di autotutela, che – completate dalle norme in materia di impugnabilità del diniego di autotutela contenute nel D.lgs. n. 220/2023 recante l'attuazione della riforma del contenzioso tributario – forniscono una disciplina si-

stematica dell’istituto dell’autotutela che sostituisce *in toto* quella previgente (art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 e il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37), che viene contestualmente abrogata.

L’**art. 10-quater “Esercizio del potere di autotutela obbligatoria”** prevede l’obbligo a carico dell’amministrazione finanziaria di annullare l’atto impositivo nei casi espressamente previsti ed in particolare nell’ipotesi di:

- ✓ errore di persona;
- ✓ errore di calcolo;
- ✓ errore sull’individuazione del tributo;
- ✓ errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall’amministrazione finanziaria;
- ✓ errore sul presupposto d’imposta;
- ✓ mancata considerazione di pagamenti d’imposta regolarmente eseguiti;
- ✓ mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

La norma prevede tuttavia che l’amministrazione finanziaria non procede all’annullamento d’ufficio ovvero alla rinuncia all’imposizione, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole, nonché, in caso di atti definitivi, decorso un anno dalla definitività per mancata impugnazione.

Ai sensi dell’art. 19, comma 1, lett. g-bis), del D.lgs. n. 546/1992, introdotta dal citato D.lgs. n. 220/2023, nei casi di autotutela obbligatoria è impugnabile dinanzi le Corte di giustizia tributaria il rifiuto sia espresso, sia tacito.

L’**art. 10-quinquies “Esercizio del potere di autotutela facoltativa”**, a mente del quale l’amministrazione 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.

Ai sensi dell’art. 19, comma 1, lett. g-ter), del D.lgs. n. 546/1992, introdotta dal citato D.lgs. n. 220/2023, nei casi di autotutela facoltativa il rifiuto è impugnabile dinanzi le Corte di giustizia soltanto se espresso.

## 9. La disciplina in tema di interpello

Il Decreto prevede all’**art. 11 “Interpello”** alcune modifiche alla disciplina dell’interpello. In particolare, da un lato si dispone una sistematizzazione delle varie tipologie degli interPELLI e, dall’altro, vengono introdotte alcune novità.

In primo luogo, si prevede l’istituzione di un contributo obbligatorio da versare preliminarmente alla presentazione dell’istanza d’interpello. L’individuazione delle modalità e della misura in cui effettuare il versamento - che varierà a seconda del tipo di contribuente, del suo volume di affari o ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza - è demandata ad un apposito decreto ministeriale attuativo.

Alla lett. f) del comma 1 del nuovo art. 11 è in particolare previsto l’interpello volto alla verifica e sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell’idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell’accesso al regime opzionale di cui all’art. 24-bis del TUIR (Opzione per l’imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia), così espressamente tipizzato.

Ai sensi delle nuove disposizioni l’interpello probatorio (di cui al comma 1, lett. e) è ora proponibile esclusivamente dai contribuenti che aderiscono al regime di cui all’art. 3 e ss. del D.lgs. n. 128/2015 (c.d. regime di cooperative compliance) e dai contribuenti che presentano le istanze d’interpello di cui all’art. 2 del medesimo D.lgs. n. 128/2015 (interpello sui nuovi investimenti).

Per quanto concerne gli aspetti procedurali, il nuovo comma 5 stabilisce un unico termine di 90 giorni per tutte le categorie d’interpello entro il quale l’amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere

alle istanze, ferma comunque la facoltà di chiedere documentazione integrativa da produrre secondo le modalità e i termini di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 156/2015. Si prevede inoltre che il suddetto termine di 90 giorni è in ogni caso sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che risulti obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se il parere non è reso entro sessanta giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello.

È poi espressamente previsto che la risposta alla istanza di interpello non è impugnabile. Vengono contestualmente abrogate le disposizioni in materia di "Interpello e coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso" di cui all'art. 6 del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

## 10. Altre novità

### Documenti di prassi

In aggiunta alle novità sopra elencate, si segnalano alcune disposizioni introdotte dal Decreto in materia di documenti di prassi.

In primo luogo, il nuovo **art. 10-sexies "Documenti di prassi"** elenca come segue i documenti di prassi emanabili da parte dell'Amministrazione finanziaria: a) circolari interpretative e applicative; b) consulenza giuridica; c) interpello; d) consultazione semplificata.

La finalità del legislatore è quella di garantire un supporto adeguato e tipizzato alla platea di contribuenti, necessario per l'interpretazione delle norme tributarie.

L'**art. 10-septies "Circolari"** si focalizza sulle funzioni delle circolari, specificando che l'amministrazione finanziaria adotta le stesse per fornire:

- ✓ la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;
- ✓ approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;
- ✓ inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;

- ✓ istruzioni operative ai suoi uffici.

L'**art. 10-octies "Consulenza giuridica"** disciplina la consulenza giuridica che può essere richiesta esclusivamente da particolari soggetti (es. associazioni sindacali e di categoria, ordini professionali etc.) e non produce effetti sulle scadenze previste dalle norme tributarie e sulla decorrenza dei termini di decadenza, ovvero non comporta l'interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

La finalità di tale norma è quella di introdurre in via regolamentare l'attività interpretativa svolta dal fisco finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale che non riguardano singoli contribuenti.

L'**art. 10-novies "Consultazione Semplificata"** istituisce una banca dati accessibile a persone fisiche, società di persone ed enti assimilati (art. 5 del Tuir) in contabilità semplificata. Qualora la risposta al quesito interpretativo o applicativo proposto dal contribuente non sia individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello. La preventiva consultazione della banca dati costituisce condizione necessaria per poter presentare l'istanza.

### Garante nazionale del contribuente

Il Decreto innova totalmente l'**art. 13 "Garante nazionale del contribuente"**, istituendo la nuova figura in sostituzione dei previgenti Garanti regionali. Il Garante nazionale è costituito come organo monocratico con sede in Roma, può essere scelto tra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza, ed opera in piena autonomia.

Il Garante è nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta. Vengono contestualmente abrogate le previgenti disposizioni in materia di nomina dei com-

ponenti del Garante recate dall'art. 18 dello Statuto.

La norma attribuisce al Garante - che agisce su 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 - alcuni poteri, quali rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi, accedere agli uffici finanziari per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico, ed anche richiamare gli uffici al rispetto di quanto dagli artt. 5 e 12 dello Statuto nonché al rispetto dei termini per il rimborso d'imposta.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:



**Beatrice Fimiani**

**Partner**

[beatrice.fimiani@cms-aacs.com](mailto:beatrice.fimiani@cms-aacs.com)

**Mario Martinelli**

**Partner**

[mario.martinelli@cms-aacs.com](mailto:mario.martinelli@cms-aacs.com)

**Eva Lecce**

**Associate**

[eva.lecce@cms-aacs.com](mailto:eva.lecce@cms-aacs.com)

**Luca Scibelli**

**Senior Associate**

[luca.scibelli@cms-aacs.com](mailto:luca.scibelli@cms-aacs.com)



**Roma**

Via Agostino Depretis, 86

00184

T - +39 06 478151

**Milano**

Galleria Passarella, 1

20122

T - +39 02 89283800



Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.

[cms-lawnow.com](http://cms-lawnow.com)

---

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Uffici CMS:**

Aberdeen, Abu Dhabi, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Bergen, Berlin, Bogotá, Bratislava, Brisbane, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Cúcuta, Dubai, Dublin, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Liverpool, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Maputo, Mexico City, Milan, Mombasa, Monaco, Munich, Muscat, Nairobi, Oslo, Paris, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, São Paulo, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Stavanger, Strasbourg, Stuttgart, Tel Aviv, Tirana, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich

---

[cms.law](http://cms.law)