

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Legislazione – Speciale Riforma
fiscale – Statuto del Contribuente

In questo numero:

LEGISLAZIONE

Speciale Riforma fiscale

- **In data 3 gennaio 2024 è stato pubblicato in Gazzetta DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 219. Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente.**
- Tra le novità più importanti del decreto legislativo vi sono il contraddittorio preventivo generalizzato, l'autotutela obbligatoria/facoltativa e l'introduzione, anche in ambito tributario, della distinzione concettuale tra vizi di annullabilità e nullità degli atti impositivi.

Legislazione

Speciale Riforma fiscale

In data 3 gennaio 2024 è stato pubblicato in Gazzetta il DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 219 recante le modifiche allo statuto dei diritti del contribuente.

Si sintetizzano brevemente le principali novità recate dal Decreto n. 219/2023, che vanno a modificare lo Statuto del Contribuente di cui alla Legge 212/2000.

1. Autotutela obbligatoria e facoltativa: il decreto opera una ridefinizione dell'istituto dell'autotutela, introducendo nello Statuto del Contribuente gli artt. 10-quater e 10-quinquies, rispettivamente in tema esercizio del potere di autotutela obbligatoria e facoltativa.

Con l'autotutela obbligatoria l'Amministrazione finanziaria è chiamata ad annullare gli atti di imposizione o a rinunciare all'imposizione nei casi di "manifesta illegittimità".

Infatti, a norma dell'art. 10-quater, rubricato "*Esercizio del potere di autotutela obbligatoria*": 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'Amministrazione finanziaria non è tenuta a quanto sopra in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria oppure decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

L'autotutela facoltativa, invece, riguarda ipotesi più generiche di illegittimità o di infondatezza dell'atto o dell'imposizione, attribuendo una scelta discrezionale dell'ufficio. Infatti, l'art. 10-quinquies, rubricato "*Esercizio del potere di autotutela facoltativa*" dispone che al di fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater citato, 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**.

Entrambe le forme di autotutela sono possibili anche in caso di pendenza di giudizio e in assenza di apposita istanza da parte del contribuente, la responsabilità del funzionario dell'ufficio impositore è limitata alle ipotesi di dolo.

Le suddette disposizioni sono state coordinate con quelle sul contenzioso tributario, infatti il D.Lgs. n. 220 del 30 dicembre 2023 ha inserito nell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/92, dopo la lettera g) le lettere g -bis) e g -ter), prevedendo tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario anche il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria e il (solo) rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa.

2. Contraddittorio preventivo: il Decreto ha inserito un nuovo art. 6-bis nello Statuto del contribuente, rubricato "*Principio del contraddittorio*" che prevede che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. Non sussiste tuttavia il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni da individuarsi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema di atto di prossima emanazione, 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 suddetto termine. Qualora, 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 centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. Infine, 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.

3. Annullabilità, nullità ed inesistenza degli atti dell'amministrazione finanziaria: il Decreto introduce un nuovo art. 7-bis nello Statuto riguardante l'annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria. Infatti, 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.

Diversamente la nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria è rilevabile anche d'ufficio in base al nuovo art. 7-ter anch'esso inserito nello Statuto del Contribuente il quale prevede che 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 decreto in esame stesso.

Come premesso, i vizi di nullità 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.

Infine, il nuovo art. 7-sexies inserito nello Statuto del contribuente attiene ai vizi delle notificazioni, stabilendo che 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 suddetti casi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, purché 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 dalla data di entrata in vigore della nuova disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

4. Interpello: il Decreto sostituisce l'art. 11 dello Statuto che disciplina il diritto di interpello con la seguente disposizione.

Innanzitutto, come in passato, il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

- a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;
- b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;
- c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;
- d) disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;
- e) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;
- f) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'articolo 24 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

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

Diversamente che in passato, alla presentazione dell'istanza di interpello è necessario effettuare un 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 saranno individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

La norma poi rammenta che non sono ammissibili, in quanto non ricorrono le condizioni di obiettiva incertezza, gli interpelli che attengono questioni già chiarite dall'amministrazione finanziaria mediante documenti di prassi o risoluzioni.

La norma dispone poi che l'amministrazione finanziaria, ferma la facoltà di chiedere documentazione integrativa, è tenuta a

rispondere alle istanze di interpello nel termine di 90 giorni tale termine è sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se il parere non è reso entro 60 giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello.

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, come in passato, 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.

Si conferma che la risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.

5. Principi generali (cenni): l'art. 1 del Decreto, modificando l'art. 1 dello Statuto del contribuente, introduce talune nuove disposizioni volte a consentire che lo Statuto possa 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. In particolare, la norma precisa che le disposizioni dello Statuto del Contribuente hanno portata generale in quanto si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario, vengono espressamente inseriti riferimenti tanto ai principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo quanto alle norme della Costituzione.

Inoltre:

- l'art. 1, comma 1, lettera b), del Decreto, inserendo un nuovo comma 4-bis all'art. 2 (chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie) dello Statuto del contribuente, dispone che "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".

Si tratta di un principio applicativo restrittivo che vuole escludere la possibilità di interpretazione analogica delle norme tributarie; allo stesso modo, la lettera c) modifica l'art. 3 dello Statuto, relativo all'efficacia delle leggi tributarie nel tempo disponendo che, salvo le norme interpretative, espressamente qualificate come tali, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Si introduce poi il divieto di applicazione retroattiva delle presunzioni legali;

- l'art. 1, comma 1, lettera f) modifica l'art. 7 dello Statuto del contribuente per quanto riguarda la motivazione degli atti.

In maggiore dettaglio, nella versione sinora vigente, il comma 1 dell'art. 7 citato prevedeva che gli atti dell'amministrazione finanziaria fossero motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fosse fatto riferimento ad un altro atto, questo avrebbe dovuto essere allegato.

A seguito delle modifiche in parola l'obbligo di motivazione è ora circoscritto agli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria ed è stato eliminato il riferimento all'art. 3 della legge n. 241 del 1990, invece viene chiarito che la motivazione deve indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Viene inoltre modificato l'obbligo di allegare gli atti cui si fa riferimento nella motivazione: infatti, l'obbligo è escluso se l'atto richiamante riproduce il contenuto essenziale e la motivazione ne indica le ragioni;

- viene istituito il Garante nazionale del contribuente che opera in autonomia e viene individuato dal Ministro dell'economia e delle finanze. La nomina ha durata di quattro anni ed è rinnovabile una sola volta.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.