

## Civile

# Statuto del contribuente - Al via dal 1° gennaio 2024 la riforma, ecco le principali novità

di Giuseppe Durante\*

01 Dicembre 2023

Le modifiche mirano a disporre una serie di garanzie a tutela del contribuente tra le quali: rafforzamento del contraddittorio, accesso alla documentazione amministrativa, tutela dell'affidamento ed implementazione dell'autotutela

**NT+** Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

Il 23 ottobre scorso il Consiglio dei Ministri ha approvato il Decreto Legislativo avente ad oggetto le **novità principali disposte dalla Riforma Fiscale sullo Statuto dei diritti del Contribuente** previsto e disciplinato dalla *L. n°212/2000*.

Si tratta di una Carta dei diritti del contribuente voluta dal legislatore nel lontano 2000 (*L. n°212/2000*) finalizzata a disporre tutta una serie di **garanzie a tutela del contribuente nel rapporto giuridico d'imposta con l'Amministrazione finanziaria**: se vogliamo, un Mini Testo Unico composto da 21 articoli (quelli attualmente vigenti) nei quali il legislatore ha inteso **"rafforzare" l a posizione del contribuente** quale soggetto passivo d'imposta (considerata parte debole) rispetto all'Amministrazione finanziaria, soggetto attivo d'imposta (considerata parte forte), disponendo la *L.n°212/2000* una serie di previsioni normative **mirate pro-contribuente**, finalizzate a rendere **paritario il rapporto fisco-contribuente**.

Basti pensare all'obbligo della motivazione degli atti amministrativi a cui l'A.F deve necessariamente ottemperare, al diritto d'interpello, al Garante del contribuente, solo per citare alcune delle previsioni normative attualmente in vigore con le quali si è cercato in questi anni di dare maggiore impulso alla tutela del contribuente rispetto alla posizione degli uffici impositori.

Qualche risultato in termini di maggiori garanzie per il contribuente lo si è raggiunto in questi venti anni di vigenza dello Statuto, ma si può fare certamente di più.

L'adozione dello Statuto del contribuente rappresenta senza dubbio una risposta chiara ed inequivocabile all'urgente necessità di regolare il processo fiscale in modo da rispettare i principi fondamentali di legalità, equità e proporzionalità. Si tratta di principi costituzionali che rappresentano la base su cui si deve fondare il rinnovato rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, rafforzando ancora di più una serie di diritti essenziali, tra i quali la **garanzia del contraddittorio**, **l'accesso alla documentazione amministrativa tributaria**, **la tutela dell'affidamento**, **l'implementazione dell'autotutela**.

## Le principali novità che interesseranno lo Statuto dei diritti del contribuente dal 1° gennaio 2024

Sono diverse le ragioni che hanno portato il legislatore a disporre le modifiche contenute in sede di delega aventi ad oggetto una revisione strutturale dello Statuto dei diritti del contribuente, nonché l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio.

Vediamo in dettaglio quali sono le novità principali che andranno a modificare l'assetto normativo della L.n°212/2000, assicurando, almeno sulla carta, maggiori garanzie al contribuente rispetto alla posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda le **novità sulla efficacia temporale delle norme tributarie** è previsto che:

- a) **le presunzioni legali non si applicano retroattivamente;**
- b) viene confermato il **principio della irretroattività delle disposizioni tributarie** nel tempo;
- c) per i **tributi periodici**, ossia con liquidazione periodica, **eventuali modifiche** sopravvenute avranno efficacia solo **a partire dall'anno d'imposta successivo;**
- d) si stabilisce il **regime dell'annullabilità in luogo della vigente nullità** dei provvedimenti emessi in **violazione dell'obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti** prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione formale dei tributi indicati in dichiarazione.

Quanto al **contraddittorio preventivo con l'Amministrazione finanziaria** le novità prevedono che:

- a) sarà disciplinato espressamente e fortemente **implementato il principio del contraddittorio**, cercando di evitare il più possibile l'attivazione di un contenzioso tra contribuente e fisco;
- b) tutti i **provvedimenti sfavorevoli** al contribuente dovranno essere **preceduti**, a pena di annullabilità dell'atto, da un **contraddittorio informato ed effettivo** con il qual cercare di regolarizzare la posizione del contribuente attenzionato;
- c) verranno delineate in dettaglio e regolamentate la procedura, i requisiti e i termini del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Particolarmente rilevanti sono le novità riferite alla **predisposizione formale degli atti tributari emessi dagli uffici impositori** (avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, avvisi bonari, ecc.) stabilendo la novella che i provvedimenti dell'A.F. dovranno:

- a) essere "**motivati**" a pena di annullabilità dell'atto stesso, indicando l'A.F. in essi, in modo specifico ed esauriente, i presupposti d'imposta, i mezzi di prova oltre che le ragioni giuridiche su cui si fonda la pretesa dell'Erario;
- b) con riferimento agli **atti della riscossione emessi dall'AdER**, sarà imprescindibile per l'Agente della riscossione nazionale **indicare al contribuente i criteri di calcolo** che hanno portato alla quantificazione degli interessi riportati nel titolo esecutivo o anche nell'atto esecutivo (cartella di pagamento, intimazione di pagamento, pignoramenti presso terzi, ecc.), la data di decorrenza, nonché i tassi applicati.

In altre parole, le novità che lo Statuto del contribuente conterrà per quello che riguarda nello specifico la **predisposizione "formale" dei provvedimenti, sia dell'A.F., sia dell'AdER**, non fanno altro che confermare *ex lege* alcuni aspetti già emersi in questi ultimi anni in sede di contenzioso e sui quali si è pronunciata a volte a favore a volte contro il contribuente la stessa Corte di Cassazione. Dal 1° gennaio 2024 non dovremo più fare affidamento alle pronunce dei giudici di legittimità per avere garanzie sull'applicazione certa di principi costituzionali imprescindibili. E' la legge che lo disporrà nella nuova versione dello Statuto dei diritti del contribuente.

Ancora, il Decreto legislativo approvato il 23 ottobre scorso dal Governo prevede modifiche anche in merito alla **disciplina dei vizi degli atti dell'A.F.** in particolare:

- **Annulabilità:** gli atti dell'A.F. sono impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria e sono annullabili per violazioni di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. I motivi di annullabilità non sono rilevabili d'ufficio;
- **Nullità:** i vizi di nullità devono essere qualificati come tali dalle norme e possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria. Sono rilevabili d'ufficio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, salva la prescrizione del credito;
- **Irregolarità:** l'incompleta o inesatta indicazione dell'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni sull'atto di riscossione costituisce mera irregolarità, e non un vizio di annullabilità;

● **Inesistenza:** si chiarisce che è inesistente la notificazione degli atti impositivi e della riscossione priva dei suoi elementi essenziali; fuori dai predetti casi la notificazione eseguita in violazione di legge è nulla, sanabile in caso di raggiungimento dello scopo dell'atto.

Ancora, è prevista la **rimodulazione del principio della non sanzionabilità del “ragionevole affidamento” in favore del contribuente** precisando che, solo in caso di **tributi dell'UE**, il contribuente **non è tenuto al versamento di sanzioni e interessi** per il periodo di vigenza del tributo.

Tra le altre novità è previsto l'**obbligo di conservazione decennale della documentazione tributaria anche alle scritture contabili**; pertanto, decorso il decennio è **preclusa all'A.F. l'utilizzabilità, ai fini probatori**, della documentazione contabile del contribuente sia esso persona fisica o società.

Ancora, sarà introdotto il **divieto espresso per l'A.F. di divulgare**, nell'esercizio dell'azione amministrativa, **i dati dei contribuenti acquisiti attraverso l'interazione con altre banche dati**.

Tra le novità di spicco rileva altresì la **previsione dell'obbligo della autotutela obbligatoria** allorché è necessario che l'A.F. provveda d'ufficio ad **annullare l'atto impositivo** in caso di errore di persona, errore di calcolo, errore sulla individuazione del tributo oppure errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile. A quello obbligatorio, si aggiunge il **potere di autotutela facoltativo** previsto in caso di annullabilità dell'atto per **illegittimità e infondatezza della pretesa impositiva**.

Anche l'istituto dell'Interpello sarà stato oggetto di modifiche significative, stabilendo la nuova previsione statutaria l'obbligo per l'A.F. di fornire al contribuente istante un **supporto maggiore nell'interpretazione nonché nell'applicazione delle norme tributarie** che appaiono incerte nella loro lettura testuale.

Da ultimo, è prevista l'istituzione del **Garante nazionale del contribuente** con un ampliamento delle sue funzioni rispetto a quelle previste dall'attuale art.13 della L. n° 212/2000.

Come è possibile osservare, non sono poche le novità di rilievo che interesseranno lo Statuto dei diritti del contribuente **a partire dal 1° gennaio 2024**; si tratta di modifiche strutturali che interessano istituti nevralgici finalizzati a migliorare sensibilmente il rapporto fisco- contribuente. Il fine poi è quello di assicurare in modo ancora più incisivo e funzionale l'osservanza di principi costituzionali quali l'equità, la legalità e la trasparenza all'interno del sistema fiscale, accentuando quanto più possibile tutte le forme di collaborazioni tra Fisco e contribuente nell'interesse di entrambe le parti.

---

*\*A cura del Prof. Avv. Giuseppe Durante, Docente a contratto in diritto Tributario presso la Facoltà di economia Università LUM “G. De Gennaro”- Avvocato Tributarista, Partner 24 Ore*

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

