



CONFINDUSTRIA

Attuazione della Legge delega fiscale
Osservazioni allo schema di DLGS
recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente
(Atto Governo n. 97)

19 dicembre 2023

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MODIFICHE ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE (ATTO GOVERNO N. 97)

Struttura dello schema di decreto legislativo e principi di delega

Nel contesto dell'attuazione della **Legge delega fiscale** (Legge 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale" – di seguito, **Legge delega**) per la revisione del sistema tributario, lo schema di decreto legislativo recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente (Atto Governo n. 97, nel prosieguo, "**Decreto**")¹ è attualmente al vaglio delle Commissioni parlamentari Finanze e Bilancio del Senato².

Il Decreto dovrebbe recepire i criteri direttivi indicati dall'articolo 4 della Legge delega – cui si rimanda per maggiori dettagli – avente specificamente ad oggetto la riforma dello statuto del contribuente, disciplinato dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212 (di seguito, anche lo "**Statuto**"); la norma prevede che le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria e indica diversi principi e criteri direttivi di delega per la revisione dello Statuto medesimo.

Rilevano anche i criteri di cui al comma 1, lettera p) dell'articolo 16 della Legge delega, in materia di sospensione dei termini di risposta all'interpello nel mese di agosto, nonché all'articolo 17, comma 1, lettera b) che delega il Governo ad applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, prevedendo inoltre una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo specifiche caratteristiche.

Il Decreto consta di tre articoli; nel dettaglio:

- l'articolo 1 contiene le modifiche allo Statuto e si articola a sua volta in due commi: il comma 1, lettere da a) a p), contiene tutte le modifiche alla legge n. 212 del 2000, mentre il comma 2 contiene la clausola di invarianza finanziaria relativa ad alcune specifiche norme di cui al comma 1;
- l'articolo 2 ha ad oggetto le disposizioni finali e le abrogazioni;

¹ I testi trasmessi sono disponibili al link: [XIX Legislatura - Lavori - Atti del Governo sottoposti a parere suddivisi per Commissione \(camera.it\)](#)

² La Commissione Finanze della Camera ha espresso il proprio parere favorevole, con osservazioni, in data 12 dicembre 2023, reperibile al seguente [link](#).

- l'articolo 3 disciplina l'entrata in vigore.

Le norme del Decreto entreranno in vigore nei limiti delle risorse disponibili a legislazione vigente, senza nuovi oneri per la finanza pubblica.

Sulle predette modifiche si riportano, qui di seguito, alcune prime considerazioni, in particolare sui profili di maggiore interesse per le imprese.

Per un pronto riscontro, in calce al documento, sono riportate anche le modifiche puntuali alle norme dello Statuto.

Principi generali e introduzione del principio del contraddittorio

In primo luogo, l'articolo 1, comma 1, lettera a), del Decreto, interviene in modifica dell'articolo 1 dello Statuto come vigente e, in particolare, sulla individuazione dei **principi generali**.

In luogo del riferimento specifico solo ad alcuni, pur centrali, articoli della **Costituzione** (art. 3 - principio di uguaglianza; art. 23 - principio di legalità; art. 53 - capacità contributiva e progressività; art. 97 - buon andamento, imparzialità e organizzazione *ex lege* della pubblica amministrazione), il testo novellato richiama, in generale, le norme della stessa che assumono di volta in volta rilevanza in materia tributaria. Si tratta di una condivisibile presa d'atto della più ampia pervasività della materia tributaria su altri doveri e diritti disciplinati e tutelati dalla Costituzione (si pensi al generale dovere di solidarietà declinato dall'art. 2, Cost. e alla necessità di contemperare anche le norme tributarie con la libera iniziativa economica tutelata dall'art. 41, Cost.).

Si segnala, come ulteriore novità, un espresso riferimento ai **principi legislativi europei** e, più specificamente, a quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo.

A ciò si aggiunge un richiamo esplicito al ruolo delle norme dello Statuto, nel definire i criteri di **interpretazione adeguatrice** della legislazione tributaria; in questo modo, si conferisce alle previsioni dello Statuto una funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie. Questa appare la previsione nodale della riscrittura della norma che si lega al criterio indicato nell'articolo 4 della Legge delega e che potrà, auspicabilmente, favorire la certezza del diritto e la tenuta e coerenza generale del sistema tributario. A ciò si aggiunge la conferma della necessità di una deroga sempre espressa a tali principi, anche se nel provvedimento novellato viene eliminato il divieto di deroga e modifica per effetto di leggi speciali.

Si ribadisce, poi, la valenza dello Statuto come insieme di principi generali dell'ordinamento (non solo tributario) e, in quanto tali, applicabili a **tutti i soggetti** del rapporto tributario.

Rileviamo che questa precisazione consente di valorizzare il ruolo dello Statuto anche rispetto ad un novero più ampio di parti del rapporto tributario: non solo, dunque, il contribuente ma anche, ad esempio, il sostituto o il responsabile di imposta o il soggetto incaricato di compiere attività formali legate al pagamento di un tributo.

Da ultimo, viene rafforzato e precisato il ruolo degli **enti locali** nella regolazione delle materie oggetto dello Statuto: attualmente, solo le regioni a statuto ordinario hanno il compito di regolare le materie disciplinate dallo Statuto, in attuazione delle disposizioni in essa contenute; la norma in commento chiarisce che non solo le regioni, ma anche gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano tali materie, con il presidio del necessario rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa.

Inoltre, il nuovo comma 3-bis rafforza il ruolo delle **amministrazioni, statali e territoriali**, con riguardo alle disposizioni dello Statuto 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 (cfr. *infra*). Il successivo comma 3-ter impone a regioni ed enti locali, nella disciplina dei procedimenti amministrativi di loro competenza, il divieto di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dai criteri richiamati al comma 3-bis, con possibilità, invece, di prevedere livelli ulteriori di tutela.

Per quanto concerne le **regioni a statuto speciale** e le **province autonome** di Trento e di Bolzano, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, lettera a), numero 4 del Decreto, queste dovranno adeguare la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

L'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto, chiarisce che le norme recanti la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi del tributo si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi nelle stesse considerati.

La disposizione, in altri termini, sancisce un **divieto espresso di interpretazione analogica** delle norme tributarie.

Il tema si lega inscindibilmente al principio, di rango costituzionale, della riserva di legge in materia tributaria, dettato dall'art. 23 Cost., a mente del quale: "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

Trattasi di una garanzia fondamentale in ordine alla attività normativa che è destinata ad incidere, con i tributi, sulla sfera patrimoniale dei contribuenti. La garanzia consiste nel fatto che l'introduzione nell'ordinamento giuridico della fattispecie astratta d'imposizione può avvenire solo per legge o per atto equiparato alla legge formale, e cioè con decreto

legislativo (art. 76 Cost.) oppure con decreto-legge (art. 77 Cost.), anche nell'ottica di un bilanciamento tra esigenze finanziarie dello Stato e diritti di libertà individuali.

Va, tuttavia, osservato che finora non si è riscontrata unanimità, in dottrina e giurisprudenza, nel legare il divieto di analogia alla riserva di legge o ad altri principi costituzionali e questo ha reso necessario lo specifico intervento normativo.

Si osserva che un analogo criterio di delega era presente anche nella Legge n. 80/2003 anche se in una formazione parzialmente recante il "*divieto di applicare in via analogica norme fiscali che stabiliscono il presupposto e il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni*". La disposizione più recente elide, tuttavia, il riferimento a esenzioni e agevolazioni.³

La successiva lettera c), intervenendo sull'articolo 3 dello Statuto, agisce sui criteri di **efficacia delle leggi tributarie nel tempo**.

Come noto, il vigente articolo 3 dispone un generale divieto di disposizioni tributarie aventi efficacia retroattiva, con la sola eccezione per le norme espressamente qualificate come interpretative. Più precisamente, la norma prevede che in caso di modifiche che impattano sulla disciplina dei tributi periodici, queste si applichino solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le introducono.

In sostanza, questa previsione impedisce che per i tributi periodici le modifiche normative impattino su periodi di imposta non ancora conclusi.

La modifica normativa in commento, di fatto, amplia l'ambito di applicazione di queste previsioni, introducendo, in luogo del riferimento ai tributi periodici, quello, più puntuale, a tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente.

³ A titolo esemplificativo, ricordiamo come la Corte Costituzionale escluda la possibilità di estendere il regime di non imponibilità in capo ai lavoratori dei dipendenti del rimborso, da parte del datore di lavoro, delle spese per servizi per l'asilo nido previsto dalla formulazione della lettera f-bis dell'art. 51, comma 2 del TUIR (ante riforma del 2016) per analogia anche alle somme corrisposte per la frequenza della scuola materna (Ordinanza del 23/10/2008, n. 344). In quell'ipotesi fu necessaria una esplicita modifica della lettera f-bis che attualmente si riferisce più genericamente a servizi di istruzione anche per età prescolare.

La modifica ha la finalità di superare una lettura restrittiva della giurisprudenza di legittimità⁴ che attribuisce la natura di tributo periodico, ai fini dell'articolo 3 dello Statuto, ai tributi che connotino le prestazioni periodiche come basate su un'unica *causa debendi* continuativa (es. la tassa sui rifiuti) ed escludendola, invece, per tributi (quali le imposte sui redditi) per i quali, pur se la prestazione tributaria è dovuta di anno in anno, si riscontra una autonomia dei singoli periodi d'imposta e una autonoma valutazione dei presupposti impositivi (anno per anno).

La portata della novità in commento potrebbe essere rilevante per i contribuenti: si pensi alla preclusione ad interventi peggiorativi operati su periodi di imposta non ancora conclusi per alcuni tributi statali e/o locali per mere ragioni finanziarie; va, però, considerato che, in ogni caso, questa disposizione dello Statuto potrebbe essere derogata da una norma successiva⁵.

Si introduce (lett. c)), inoltre, un **divieto di applicazione retroattiva delle presunzioni legali** che sono, pertanto, applicabili ai soli fatti successivi alla loro entrata in vigore. Il principio, strettamente connesso alla tutela del diritto di difesa, mira a tutelare il contribuente nei casi in cui gli venga richiesto di addurre prove che non era tenuto a raccogliere o preconstituire nel momento in cui si è realizzato il presupposto impositivo.

La lettera d) interviene, invece, sull'articolo 6, comma 5 dello Statuto, recante norme in tema di **conoscenza degli atti e semplificazione**. Giova richiamare quanto previsto dal vigente articolo 6, al comma 5, che dispone che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

L'intervento normativo non impatta su queste modalità di richiesta di chiarimenti, bensì solo sul regime di validità degli atti emessi in violazione dei predetti obblighi: tali atti, in luogo di essere nulli, secondo la norma in commento, sono definiti come annullabili. Si tratta di una

⁴ Cfr. Cass., sentenza n. 13430/2022, Cass., sentenza n. 17695/ 2019, Cass., sentenza n. 29343/2020.

⁵ Ragione per la quale in questi anni si è spesso discusso in dottrina sulla opportunità di attribuire allo Statuto il rango superiore di legge costituzionale.

modifica da leggere in combinato disposto con le previsioni sull'annullabilità degli atti di cui alla successiva lettera g).

Un ulteriore riferimento alle relazioni e al confronto tra Fisco e contribuente è quello contenuto nella lettera e) che introduce l'articolo 6-bis allo Statuto, rubricato "Principio del **contraddittorio**". Conseguenza dell'innesto normativo – da giudicare positivamente – è che l'Agenza delle Entrate sarà tenuta a comunicare al contribuente lo schema del provvedimento che intende adottare, concedendo sessanta giorni per avanzare eventuali controdeduzioni o estrarre una copia degli atti del fascicolo. Il termine potrà essere ulteriormente prorogato di trenta giorni, laddove l'Amministrazione ritenga necessario un più ampio margine temporale per le garanzie del contraddittorio. Allo spirare dei suddetti termini, l'Amministrazione finanziaria potrà adottare il provvedimento entro i centoventi giorni successivi.

Il contraddittorio sarà obbligatorio per gli atti impositivi e sanzionatori relativi a tutti i tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali, con l'eccezione per gli atti di liquidazione e controllo formale e per i casi di fondato pericolo per la riscossione, che dovranno essere adeguatamente motivati.

Nuova disciplina dei provvedimenti tributari e introduzione del principio *ne bis in idem*

La norma interviene nell'ambito della motivazione degli atti (*rectius*, dei provvedimenti), modificando e integrando l'articolo 7 dello Statuto, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità e di quella europea ed internazionale. Il citato articolo 7, difatti, nella sua attuale formulazione stabilisce alcune regole in tema di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, a presidio, innanzitutto, del diritto di difesa del contribuente.

Il Decreto interviene, in primo luogo, sostituendo il riferimento agli "atti" con quello ai "**provvedimenti**" (sebbene la rubrica dell'articolo 7 sia modificata solo nella relazione illustrativa e non anche nel testo del decreto). Si tratta, dunque, di una restrizione dell'ambito oggettivo della disposizione in esame, circoscritta così soltanto alla categoria dei provvedimenti tributari quali atti con contenuto specifico e concreto⁶.

⁶ In tal senso, si veda il Dossier parlamentare sul Decreto.

Viene previsto che i provvedimenti, a pena di annullabilità, devono specificare, oltre alle ragioni giuridiche, i **presupposti** e i **mezzi di prova** su cui si fonda la decisione dell'Amministrazione finanziaria.

Un altro elemento, finalizzato ad un maggiore efficientamento dell'azione amministrativa, riguarda la c.d. "**motivazione per relationem**", ovvero l'ipotesi in cui venga richiamata la motivazione contenuta in un altro atto⁷; viene eliminata, difatti, la necessità di allegare in ogni caso (ad esempio, anche laddove noto) l'atto richiamato. Inoltre, in linea con quanto previsto dalla giurisprudenza di legittimità⁸, si prevede che costituisce parte necessaria della motivazione l'espressa spiegazione del perché l'organo o l'ente che emana il provvedimento ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato o ne condivide le valutazioni. Se tale ultimo intervento appare doveroso, oltre che coerente con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, non appare del tutto condivisibile il venir meno *tout court* della necessità di allegare l'atto richiamato; si tratta, comunque, di uno strumento utile per il contribuente che non sembra incidere particolarmente sull'efficienza dell'azione amministrativa.

Viene recepito poi un principio di diritto, statuito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁹, stabilendo che gli **atti della riscossione**, che costituiscono il primo atto con cui è comunicata una pretesa per tributi, interessi e sanzioni o accessori, devono contenere una motivazione "piena", ovvero comprensiva di tutti gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di verificare la correttezza dell'imposizione¹⁰. Tale ultima disposizione trova applicazione anche con riferimento ai coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di notificazione della cartella di pagamenti nei loro confronti.

La successiva lettera g) introduce gli articoli *7-bis*, *7-ter*, *7-quater*, *7-quinquies* e *7-sexies*, contenenti una nuova disciplina organica della **invalidità degli atti impositivi**, come previsto dall'articolo 4, comma 1, lett. g), della Legge delega.

Si tratta di un'importante novità in quanto finora risultava assente nell'ordinamento tributario una siffatta disciplina, presente, invece, nell'ordinamento civile ed in quello amministrativo.

Come precisato nella relazione illustrativa, viene introdotto un regime "duale" che distingue due fondamentali regimi: quello della "annullabilità" e quello della "nullità".

⁷ La norma non sostituisce, in questo caso, il termine "atto" con "provvedimento" rischiando così – probabilmente – di ingenerare confusione nel contribuente.

⁸ Cfr. Cass., 11 marzo 2010, n. 5913, Cass., 11 maggio 2009, n. 10680, Cass. 17 giugno 2002, n. 8690).

⁹ Cfr. SS.UU. Cass., 11722/2010).

¹⁰ Con specifico riferimento alla quantificazione degli interessi, si veda SS.UU. Cass., 22281/2022.

Il regime della **annullabilità** costituisce quello naturale e riguarda qualunque vizio, salvo diversa previsione legislativa; i vizi di annullabilità dell'atto devono essere eccepiti con il ricorso introduttivo in giudizio a pena di decadenza e non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice. La norma contiene un esplicito riferimento ai vizi derivanti dalla violazione delle norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Tale elencazione, secondo quanto riportato nel dossier parlamentare, dovrebbe avere una funzione meramente esemplificativa. Non sembra, pertanto, vigere un regime di tassatività delle ipotesi che danno luogo alla annullabilità, non essendo necessario che una tale conseguenza sia espressamente prevista da una norma di legge.

Per quanto riguarda, invece, i vizi di **nullità**, questi hanno natura eccezionale, solo nei casi previsti dalla legge, e possono essere sempre eccepiti senza limiti di tempo in ogni stato e grado di giudizio con l'unico limite della prescrizione del credito del contribuente. La disposizione disciplina espressamente l'ambito temporale della nuova definizione di nullità, stabilendo che questa opera soltanto ove espressamente previsto da una norma di legge successiva alla entrata in vigore del nuovo articolo 7-ter. Tralasciando la singolarità di prevedere una specifica norma transitoria in un corpo normativo di sistema, come lo Statuto, ci si chiede se un tale approccio non possa essere foriero di fraintendimenti e difficoltà interpretative; ci si potrebbe trovare, difatti, dinanzi a ipotesi che, per sole ragioni temporali, ricadono nel vecchio concetto di nullità piuttosto che nel nuovo regime "normale" di annullabilità".

Sempre in tema di nullità, si segnala la condivisibile osservazione della VI Commissione Finanze della Camera, resa in occasione del parere emesso sul Decreto in esame; più in dettaglio, è stato richiesto al Governo di valutare l'estensione del regime di nullità anche alle ipotesi di difetto assoluto di attribuzione e di violazione e/o elusione del giudicato, nonché di raccordare detto regime con quello proprio del giudicato.

Ai descritti regimi, si affianca l'ipotesi di mera **irregolarità** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, rilevabile nel caso in cui difettino le informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, dello Statuto¹¹; la mancanza di queste informazioni, in particolare, non dà luogo ad annullabilità.

¹¹ Nello specifico, si tratta dei seguenti elementi:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

Particolarmente apprezzabile il recepimento nell'articolo 7-*quinquies* del consolidato indirizzo giurisprudenziale in materia di **inutilizzabilità delle prove acquisite** in violazione di norme poste a tutela dei diritti fondamentali del contribuente (con specifico riguardo al superamento del termine di permanenza massimo dei verificatori).

Infine, l'articolo 7-*sexies*, in aderenza a quanto previsto dalla Corte di Cassazione¹², disciplina i vizi delle **notificazioni**. Più in dettaglio, si stabilisce che la notificazione degli atti impositivi o della riscossione è inesistente laddove priva dei suoi elementi essenziali o effettuata nei confronti di soggetti inesistenti. Al di là di tali casi, è nulla la notificazione eseguita in violazione di norme di legge ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto nei termini di decadenza. L'invalidità della notifica di un atto recettizio, inoltre, comporta l'inefficacia del medesimo.

Il Decreto interviene anche in materia di **conservazione degli atti**, estendendo l'obbligo decennale di conservazione degli atti ai fini tributari anche alle **scritture contabili**. Viene chiarito, inoltre, che l'obbligo riguarda non solo la conservazione ma anche l'utilizzazione degli atti e che il decorso del termine preclude definitivamente all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fondare pretese su detta documentazione. Si tratta di una modifica particolarmente apprezzabile, in direzione opposta al principio non condivisibile espresso dalla Corte di Cassazione¹³, secondo cui le società devono conservare le scritture contabili obbligatorie anche oltre i dieci anni.

Con il nuovo articolo 9-bis, introdotto dalla lettera i), viene disciplinato all'interno dello Statuto il principio del *ne bis in idem* nel procedimento tributario. Più in dettaglio, salvo specifiche diverse disposizioni¹⁴ e ferma l'emendabilità di vizi formali e sostanziali, si prevede che l'Amministrazione finanziaria possa esercitare l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

-
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

¹² Cfr. SS.UU. Cass., 14906/2016.

¹³ Cfr. Cass., ordinanza n. 16752/2020. In tale occasione, i giudici di legittimità hanno stabilito che, ai fini dell'accertamento, l'Amministrazione finanziaria può esigere un periodo superiore, soprattutto ai fini della documentabilità dei costi sostenuti. In questo senso deporrebbe l'articolo 22, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'articolo 2220 cc o da altre leggi tributarie.

¹⁴ Il riferimento, in particolare, dovrebbe essere alle disposizioni sugli accertamenti parziali in tema di imposte sui redditi e sull'IVA, di cui agli articoli 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e all'articolo 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.

Sul punto, la relazione illustrativa precisa che, in questo modo, si determina il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo alla unicità dell'azione accertativa.

Si tratta di una modifica rilevante, volta ad arginare il fenomeno dell'emissione di più accertamenti parziali a fronte di medesimi rilievi. In merito, si registra già l'orientamento della Corte di Cassazione¹⁵ secondo cui, nel rispetto del generale principio di tendenziale unicità che connota gli accertamenti, l'accertamento integrativo, susseguente a quello parziale, non può basarsi su atti o fatti acquisiti e già conosciuti dall'ente impositore fin dall'origine ma non contestati, in quanto ciò pregiudicherebbe il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva.

Viene introdotto, poi, il divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, fatti salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge non espressamente derogati. La modifica si è resa necessaria per ottemperare agli obblighi derivanti dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016, in materia di protezione e circolazione dei dati personali.

Rafforzamento del principio del legittimo affidamento

Al fine di rafforzare il principio del legittimo affidamento e della buona fede, già disciplinato dallo Statuto, si introduce, con la lettera l), un ulteriore elemento di tutela dedicato esclusivamente agli errori commessi dal contribuente nell'assolvimento dei tributi unionali. Con grande carattere di novità rispetto alla disciplina vigente, la disposizione in commento prevede che, **non solo le sanzioni e gli interessi, ma altresì il tributo** non è dovuto dal contribuente che ha operato facendo ragionevole affidamento sulle precise formulazioni delle indicazioni contenute negli atti dell'Amministrazione finanziaria. Tale tutela si applica anche nei casi in cui tali indicazioni siano state, in seguito, modificate rendendo, pertanto, legittimi i comportamenti adottati nel periodo precedente, seppur in contrasto con le più recenti indicazioni. Si tratta di una modifica attesa e necessaria, che consente di recepire nell'ordinamento nazionale gli orientamenti della giurisprudenza comunitaria¹⁶ che ha più volte affermato la valenza del **principio di affidamento** anche con riguardo al tributo. È stata, infatti, evidenziata l'illegittimità nella pretesa dell'Amministrazione finanziaria di recuperare il tributo in un momento successivo, considerato che il contribuente potrebbe non essere più nelle condizioni di applicarlo, essendo ormai passato il tempo utile per

¹⁵ Cfr. Cass., ordinanza n. 12854/2022.

¹⁶ Sentenze della Corte di Giustizia UE nn. C-181/04, C-144/14 e C-183/14

esercitare la rivalsa o per riscuoterlo dalla controparte. Appare evidente, pertanto, che la vigente disciplina della tutela dell'affidamento del contribuente, che consente esclusivamente la disapplicazione di sanzioni e interessi a fronte, tuttavia, del versamento del tributo, non è congrua con le disposizioni unionali e che sia necessaria una modifica. Si rileva, tuttavia, che l'intervento legislativo poteva essere ben più coraggioso e applicare tale principio alla generalità dei tributi.

L'articolo 1, comma 1, lettera m), del Decreto, introduce espressamente il **principio di proporzionalità del procedimento tributario**, al fine di garantire un giusto bilanciamento tra l'azione realizzata per la riscossione del tributo e la tutela dei diritti fondamentali del contribuente. In base a tale principio, deve essere ritenuto illegittimo qualsiasi atto o azione che invade la sfera privata del contribuente in modo non proporzionato rispetto all'interesse pubblico che si intende perseguire. Al fine di valutare il requisito della proporzionalità occorrerà verificare se l'azione amministrativa è da ritenersi effettivamente necessaria per poter riscuotere il tributo, se la stessa non ecceda o sia idonea al raggiungimento del fine perseguito e se nell'attuarla non siano limitati oltremodo i diritti del contribuente. In accordo con quanto emerge dalla dottrina maggioritaria, si dovrebbe verificare se gli sforzi attuati, in termini di tempi, costi, complessità, etc., siano più contenuti rispetto all'interesse erariale ottenibile.

In ultimo, si dispone che il principio di proporzionalità sia applicato anche alle misure di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale nonché alle sanzioni tributarie. Si tratta di un aspetto di estrema rilevanza, diventato ancora più urgente in virtù dell'imponente processo di digitalizzazione degli adempimenti fiscali degli ultimi anni. Le procedure di trasmissione dei dati fiscali, infatti, hanno consentito di migliorare sensibilmente i sistemi di controllo riducendo, al contempo, la gravità di talune violazioni che, ad oggi, si verificano principalmente a causa di meri errori o disguidi tecnici ma che, ai fini sanzionatori, sono ancora equiparate ad altre attività fraudolente.

La medesima lettera m) introduce, con l'articolo 10-quater, una nuova disciplina per l'esercizio del potere di **autotutela obbligatoria da parte dell'Amministrazione finanziaria**, dettagliando i casi in cui è obbligatorio o vietato procedere all'annullamento (in tutto o in parte) o alla rinuncia ad atti di imposizione. Tale modifica consente di superare quegli elementi di incertezza che caratterizzano la disciplina vigente che rimanda la decisione di procedere o meno all'imposizione alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria. Tale approccio, mal si concilia con logiche ben più oggettive che caratterizzano il rapporto tributario Fisco-contribuente per cui, l'obbligo di pagare le imposte si accompagna al divieto di pagarle quando non dovute; principi che, se correttamente applicati, dovrebbero pressoché annullare i margini di discrezionalità lasciati all'Erario.

Per tali ragioni, la novellata disciplina afferma che, senza necessità di istanza di parte e anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, un atto deve ritenersi illegittimo - quindi debba essere annullato o non si debba procedere all'imposizione - in presenza di errori riferiti alla persona, errori di calcolo o di individuazione del tributo o in caso di errore materiale commesso da contribuente e facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria. Parallelamente, si esplicita il divieto di annullamento o di rinuncia all'imposizione, in caso di sentenza favorevole passata in giudicato oppure laddove siano decorsi tre mesi - termine probabilmente troppo breve - dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione. Si tratta sicuramente di un passo importante nella direzione di garantire maggiore certezza ed equità di trattamento dei contribuenti; tuttavia, si ritiene che la portata della modifica potesse essere ben più ampia e contemplare anche altre casistiche meritevoli dello stesso trattamento ¹⁷.

Infine, si aggiunge che in caso di applicazione della nuova disciplina di autotutela obbligatoria da parte dell'Amministrazione finanziaria, la responsabilità di quest'ultima è limitata alle sole ipotesi di dolo¹⁸.

Il potere di autotutela può essere esercitato dall'Amministrazione finanziaria anche in via facoltativa, al di fuori dei casi obbligatori introdotti dalla disposizione precedente (articolo 1, comma 1, lettera m), articolo 10-quater). L'articolo in commento, infatti, introduce la facoltà di procedere all'annullamento (in tutto o in parte) dell'atto o di rinunciare all'imposizione in presenza di altri casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione, diversi da quelli individuati dall'articolo precedente.

Come a legislazione vigente, pertanto, l'esercizio del potere di autotutela facoltativa sarà rimesso alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria la cui responsabilità nelle valutazioni del singolo caso sarà comunque circoscritta ai soli casi di dolo. Tuttavia, come accennato in precedenza, si ritiene che, al fine di garantire il carattere residuale di tale istituto e assicurare che lo stesso si applichi esclusivamente alle fattispecie oggettivamente meno chiare, dovrebbero essere riviste e ampliate le ipotesi assoggettate ad autotutela obbligatoria.

¹⁷ Sul punto, si segnala l'osservazione formulata dalla Commissione Finanze della Camera nel parere rilasciato sullo schema di decreto legislativo in esame, secondo cui, dovrebbero essere contemplati anche le ipotesi dei pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, i casi di mancata documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza e l'errore sul presupposto dell'imposta.

¹⁸ Articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20,

Le nuove regole per gli strumenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria

L'articolo 1, comma 1, alla lettera m), nell'ambito delle norme di revisione dei principi fondanti di un corretto rapporto Fisco-contribuente definisce gli **strumenti documentali attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria** supporta il contribuente nella conoscenza delle disposizioni tributarie (articoli da 10-sexies a 10-nonies).

Nello specifico, con il nuovo articolo 10-sexies, si precisa che l'Amministrazione finanziaria può fornire supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante:

- circolari interpretative e applicative;
- istanze di consulenza giuridica;
- istanze di interpello;
- forme di consultazione semplificata (nuovo strumento introdotto per i soggetti di minori dimensioni).

Con riferimento alle circolari si conferma la loro funzione di: i) ricostruzione del procedimento formativo della normativa tributaria ii) approfondimento e aggiornamento interpretativo conseguente a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; iii) inquadramento sistematico su tematiche complesse; iv) istruzioni operative agli uffici.

Appare rilevante la conferma nello Statuto della possibilità per l'Agenzia delle Entrate, su materie di particolare complessità, di procedere alla consultazione pubblica del documento in bozza per ricevere contributi ed osservazioni da associazioni di categoria, ordini professionali ed altri enti portatori di interessi collettivi. Si tratta di una prassi già avviata in alcune occasioni dall'Amministrazione finanziaria che, auspicabilmente, sarà più frequente in virtù del nuovo espresso richiamo contenuto nello Statuto.

Riteniamo, difatti, tale strumento di collaborazione fra Fisco e contribuenti fondamentale per giungere alla predisposizione di circolari maggiormente esaustive che possano risolvere i principali dubbi interpretativi e ridurre, conseguentemente, il ricorso alla presentazione di istanze di interpello.

A tal riguardo, dobbiamo segnalare come negli ultimi anni assistiamo ad una proliferazione "fuori controllo" del numero delle risposte ad interPELLI rilasciate dall'Amministrazione finanziaria rispetto alle circolari interpretative di carattere generale pubblicate a fronte di novità legislative (nel 2022 sono stati emanati 597 interPELLI a fronte di 36 circolari pubblicate, nel 2021 sono stati rilasciati 897 interPELLI a fronte di 20 circolari). Ricordiamo che l'istituto dell'interpello è stato introdotto esclusivamente per fornire risposte a fattispecie specifiche del contribuente mentre, recentemente, a causa del ritardo nella pubblicazione di circolari ovvero della loro non esaustività, è stato assunto a strumento con il quale l'Agenzia delle Entrate spesso fornisce chiarimenti di portata generale.

Per una maggiore trasparenza, sarebbe importante prevedere che i contributi pervenuti all'Agenzia delle Entrate, in sede di consultazione, siano sempre pubblicati sul sito web istituzionale per rappresentare il procedimento elaborativo che ha portato al testo definitivo successivamente emanato.

Positivo il recepimento nello Statuto, con l'articolo 10-octies, della procedura di consulenza giuridica per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti; la procedura è esperibile da soggetti portatori di interessi collettivi quali:

- associazioni sindacali e di categoria;
- ordini professionali;
- enti pubblici o privati;
- regioni ed enti locali;
- amministrazioni dello Stato.

Come ricordato nella relazione illustrativa, si tratta di una forma di interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria che non trovava una sua precisa disciplina giuridica nell'ordinamento tributario ante-riforma fiscale, essendo regolata in via amministrativa come strumento finalizzato a incentivare la tax compliance¹⁹.

Nella nuova norma si conferma che la richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, nonché sulla decorrenza dei termini di decadenza.

Considerata l'importanza dell'istituto della consulenza giuridica per sottoporre all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate tematiche fiscali di carattere trasversale per alcuni settori economici, sarebbe necessario un suo rafforzamento prevedendo, ad esempio, l'istituzione di direzioni specifiche destinate al recepimento di tali istanze.

Costituisce una novità l'introduzione, con l'articolo 10-nonies, di un servizio gratuito di "*consultazione semplificata*", riservato alle persone fisiche (anche non residenti)²⁰ e ai contribuenti di minori dimensioni²¹, in relazione a richieste di chiarimento su casi specifici; tale forma di consultazione si attiverà mediante il ricorso ad una apposita banca dati dell'Amministrazione finanziaria che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati

¹⁹ Cfr. Circolare n. 42/E del 5 agosto 2011.

²⁰ A titolo esemplificativo per la presentazione di istanze di interpello in merito alla fruizione di agevolazioni fiscali per il rientro in Italia.

²¹ Società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed alle società ad esse equiparate, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR che applicano il regime di contabilità semplificata.

personali, raccoglierà le risposte a istanze di consulenza giuridica e di interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.

La banca dati consentirà l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente e la risposta fornita in via automatica (ipotesi di ricorso ad intelligenza artificiale) produrrà nei suoi confronti i medesimi effetti previsti dalle risposte ad interpello ordinario (tutela da sanzioni ed interessi moratori per il contribuente che si conforma alla predetta indicazione anche in caso di successivo atto di accertamento).

Dalla lettura dello schema sembrerebbe emergere la volontà di utilizzare tale servizio come una preconditione per la presentazione di istanze di interpello; in forza di tale interpretazione il contribuente potrebbe presentare istanza di interpello solo qualora la banca dati non individui, in via automatica, una risposta univoca al quesito.

Premesso che, come chiarito nella relazione illustrativa, occorrerà attendere futuri interventi normativi per avere maggiori informazioni sulla disciplina di dettaglio e le modalità di funzionamento del descritto strumento, segnaliamo come tale forma di utilizzo dell'intelligenza artificiale o statistica inferenziale come modalità di risposta dell'Agenzia delle Entrate alle richieste dei contribuenti potrebbe generare criticità qualora la banca dati non riconoscesse le peculiarità della fattispecie presentata dal singolo contribuente. Per tali ragioni dovrebbe essere ammessa, in ogni caso, la possibilità da parte di quest'ultimo di presentare una apposita istanza di interpello qualora ritenesse la risposta automatica non esaustiva o non pertinente al suo caso specifico.

Sarebbe, altresì, opportuno prevedere l'adozione di tale servizio solo dopo un congruo periodo di sperimentazione di intesa con associazioni di categoria, professionisti ed altri operatori professionali.

Si sottolinea come la nuova misura si renderà applicabile anche ai soggetti non residenti che chiedono l'accesso al regime agevolato per coloro che rientrano in Italia per svolgere le proprie attività economiche (lavoro dipendente o autonomo); proprio in relazione a tali fattispecie si sono registrate negli anni passati orientamenti ondivaghi da parte dell'Amministrazione finanziaria dovuti proprio alle specificità dei casi presentati che potrebbero non sempre essere colti da un sistema automatico di risposta. Considerato che tale agevolazione è strategica per attrarre in Italia personale qualificato da parte di imprese residenti, si suggerisce di valutare l'opportunità di escludere tali soggetti dall'obbligo di preventivo accesso alla consultazione semplificata, ovvero di prevedere dei canali preferenziali per tali istanze utilizzabili da parte dai datori di lavoro presso cui saranno collocati tali lavoratori.

Il nuovo articolo 11 dello Statuto, come modificato dalla lettera n), che riscrive – solo in parte – la disciplina dell’istituto dell’interpello, si inserisce nella più ampia cornice, disegnata dall’articolo 4 della Legge delega, di razionalizzare e ridurre il ricorso a tale istituto, privilegiando l’adozione di strumenti più “generalisti” quali, ad esempio, le circolari interpretative ed applicative e le consulenze giuridiche e limitando l’accesso all’interpello per specifiche categorie di contribuenti.

Nel primo comma vengono riepilogate le diverse tipologie di interpello possibili relative alle seguenti fattispecie:

- a) applicazione delle disposizioni tributarie quando vi siano condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione (interpello interpretativo);
- b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili (interpello qualificatorio);
- c) disciplina dell’abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie (interpello antiabuso);
- 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 (interpello disapplicativo);
- 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; si tratta, come specificato dal successivo comma 2, dell’interpello riservato ai soggetti che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo nonché ai soggetti che presentano istanze di interpello per nuovi investimenti (art. 2, D.Lgs. n. 147/2015);
- f) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell’articolo 24-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia).

La presentazione dell’interpello, come anticipato nella Legge delega, viene subordinata al versamento di un contributo, la cui misura e modalità di corresponsione dovranno essere individuate con un decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o ricavi e della rilevanza e complessità della questione presentata.

Desta molti dubbi l'obbligo di pagamento di una *fee* da parte del contribuente che voglia presentare istanza di interpello. Se l'obiettivo - dichiarato anche nella stessa Legge delega - è quello di ricorrere all'istituto dell'interpello solo per le "*questioni che non abbiano trovato soluzione in documenti interpretativi già emanati*" e, quindi, per colmare lacune interpretative di carattere generale, prevedere anche il pagamento di un contributo, potrebbe diventare eccessivamente penalizzante.

Altra direttiva, recepita nell'articolo in commento, è quella di ridurre il ricorso all'interpello specificando che non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza che, quindi, giustificano tale ricorso, se l'Amministrazione ha già fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dall'istante.

Si tratta di un limite già previsto nel vigente articolo 11 e per il quale occorrerebbe immaginare una consultazione dei documenti già pubblicati più agevole e immediata che consenta, ad esempio, una ricerca per tributo, per materia o per riferimenti normativi.

Col quinto comma, vengono uniformati i tempi di risposta alle diverse istanze di interpello e vengono portati tutti a novanta giorni (attualmente per alcune tipologie di interpello è previsto il termine di centoventi giorni). Resta sempre ferma la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di richiedere documentazione integrativa.

Viene, poi, prevista la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° e il 31 agosto di ogni anno (disposizione prevista, in termini generali, all'articolo 10 dello Schema di Decreto Legislativo in materia di adempimenti tributari (Atto Governo n. 93)) e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se tale parere non viene espresso entro sessanta giorni, l'Agenzia risponde comunque all'istanza di interpello. Il termine per la risposta che cade il sabato o un giorno festivo viene prorogato al primo giorno lavorativo successivo.

Le restanti disposizioni ricalcano esattamente quelle presenti nel vigente articolo 11. Viene, infatti, chiarito che il silenzio dell'Amministrazione equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente e che gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.

Gli effetti della risposta si estendono anche ai comportamenti successivi del contribuente che siano riconducibili alla fattispecie già esaminata, fatta salva l'eventuale rettifica operata dall'Amministrazione con valenza esclusivamente per il futuro.

La presentazione dell'interpello è irrilevante ai fini delle scadenze previste dalle norme tributarie e della decorrenza dei termini di decadenza o dei termini di prescrizione.

Viene, poi, prevista espressamente la non impugnabilità della risposta all'interpello.

Infine, l'ultimo comma dispone che le disposizioni²² per cui, ai fini del procedimento di accertamento, possono essere inviati ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie rilevanti e ai sensi delle quali i libri, registri e scritture di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere utilizzati a favore del contribuente, non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

Come specificato all'inizio, il novellato articolo 11 si inserisce nel più ampio disegno finalizzato a ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello. Tuttavia, perché si raggiunga l'obiettivo sarà necessario valorizzare e dare attuazione anche ad un'altra direttrice della legge delega che – come già sopra illustrato – auspica l'incremento di provvedimenti interpretativi di carattere generale (come, ad esempio, le circolari).

Più che inasprendo le condizioni di accesso all'interpello che, nei casi di incertezza normativa e in assenza di indicazioni interpretative resta uno dei pochi strumenti a disposizione del contribuente, è auspicabile che l'Amministrazione finanziaria concentri i maggiori sforzi nell'emanazione di documenti di prassi, aventi carattere generale e che siano pubblicati con tempistiche adeguate soprattutto rispetto all'emanazione di nuove discipline normative.

Ulteriori disposizioni

La lettera o) abroga il comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto. Tale comma prevede che dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione, il contribuente possa, entro sessanta giorni, comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori e l'avviso di accertamento non può essere emanato prima di predetto termine. Tale abrogazione si inserisce nel contesto delineato dal nuovo articolo 6-bis (articolo 1, comma 1, lettera e)), già commentato in precedenza, che ha la pretesa di armonizzare tutta la disciplina collegata al principio del contraddittorio in materia tributaria, introducendo un contraddittorio generalizzato per tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario.

Viene, altresì, sostituito integralmente l'articolo 13 dello Statuto, istituendo e dettagliando i poteri della nuova figura del **Garante nazionale del contribuente** (che sostituirà gli attuali "Garanti regionali del contribuente") come organo monocratico con sede a Roma

²² Articolo 32, comma 4 del DPR n. 600 del 1973 e articolo 52, comma 5 del DPR n. 633 del 1972.

Il soggetto è scelto e 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.

Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra gli appartenenti alle seguenti categorie 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 e delle finanze.

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, potrà svolgere le seguenti funzioni:

- rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
- 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;
- richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto in materia di informazione del contribuente, ed in materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, nonché a rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;
- relazionare ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;
- fornire al Governo e al Parlamento un'apposita relazione con i dati e le notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Condivisibile la scelta di rafforzare il ruolo del Garante del contribuente anche se occorrerà verificare come concretamente tali principi saranno implementati in sede operativa.

Restano, infatti, alcune perplessità sulla scelta di non prevedere nello schema del decreto legislativo la possibilità di sollecitare l'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere di autotutela, vale a dire il potere di annullare i propri atti illegittimi o infondati.

In sostanza, il nuovo Garante viene istituito senza un reale potere vincolante verso gli organi dell'Amministrazione finanziaria che si siano resi colpevoli di attività scorrette e illecite verso



i contribuenti ovvero di procedure accertative in contrasto con i principi dello Statuto. Peraltro, la centralizzazione del ruolo del Garante a livello nazionale, sostituendo i garanti regionali, potrebbe rendere più difficile per il contribuente la segnalazione di eventuali disfunzioni o irregolarità di carattere prettamente locale.

Testo vigente dello Statuto dei diritti del contribuente	Testo modificato ai sensi dello schema di Decreto
<p style="text-align: center;">Articolo 1 (Principi generali)</p> <p>1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.</p> <p>2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.</p> <p>3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.</p> <p>4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.</p>	<p style="text-align: center;">Articolo 1 (Principi generali)</p> <p>1. Le disposizioni della presente legge in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, <i>si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario. Esse si conformano alle norme della Costituzione rilevanti in materia tributaria, ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Le medesime disposizioni costituiscono, altresì</i> costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e criteri di interpretazione <i>adeguatrice della legislazione tributaria</i> e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.</p> <p>2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.</p> <p>3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge</p> <p><i>3. Le regioni e gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel</i></p>



rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge.

3-bis. Le amministrazioni, statali e territoriali, 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.

3-ter. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela.

~~4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.~~

4. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

~~le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge~~

<p style="text-align: center;">Articolo 2</p> <p style="text-align: center;">(Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)</p> <p>1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.</p> <p>2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.</p> <p>3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.</p> <p>4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.</p>	<p style="text-align: center;">Articolo 2</p> <p style="text-align: center;">(Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)</p> <p>1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.</p> <p>2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.</p> <p>3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.</p> <p>4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.</p> <p><i>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.</i></p>
<p style="text-align: center;">Articolo 3</p> <p style="text-align: center;">(Efficacia temporale delle norme tributarie)</p> <p>1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso</p>	<p style="text-align: center;">Articolo 3</p> <p style="text-align: center;">(Efficacia temporale delle norme tributarie)</p> <p>1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. <i>Le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.</i> Relativamente ai tributi periodici dovuti,</p>

<p>alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.</p> <p>2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.</p> <p>3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati</p>	<p><i>determinati o liquidati periodicamente</i> 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.</p> <p>2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.</p> <p>3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati</p>
<p style="text-align: center;">Articolo 6</p> <p>(Conoscenza degli atti e semplificazione)</p> <p>1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.</p>	<p style="text-align: center;">Articolo 6</p> <p>(Conoscenza degli atti e semplificazione)</p> <p>1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.</p>

<p>2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.</p> <p>3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.</p> <p>3-bis. I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.</p> <p>3-ter. Le amministrazioni interessate provvedono alle attività relative all'attuazione dei commi 3 e 3-<i>bis</i> nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.</p> <p>4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso</p>	<p>2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.</p> <p>3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente, con idonee modalità di comunicazione e di pubblicità, almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento al quale si riferiscono.</p> <p>3-bis. I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.</p> <p>3-ter. Le amministrazioni interessate provvedono alle attività relative all'attuazione dei commi 3 e 3-<i>bis</i> nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.</p> <p>4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso</p>
---	---

<p>dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.</p> <p>5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.</p> <p>5-bis. In caso di esercizio di attività istruttorie di controllo nei confronti del contribuente del cui avvio lo stesso sia stato informato, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, in forma semplificata, entro il termine di sessanta giorni dalla conclusione della procedura di controllo, l'esito negativo di quest'ultima. L'amministrazione finanziaria, con proprio</p>	<p>dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.</p> <p>5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli <i>annullabili</i> i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.</p> <p>5-bis. In caso di esercizio di attività istruttorie di controllo nei confronti del contribuente del cui avvio lo stesso sia stato informato, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, in forma semplificata, entro il termine di sessanta giorni dalla conclusione della procedura di controllo, l'esito negativo di quest'ultima. L'amministrazione finanziaria, con proprio</p>
---	---

<p>provvedimento, individua le modalità semplificate di comunicazione, anche mediante l'utilizzo di messaggistica di testo indirizzata all'utenza telefonica mobile del destinatario, della posta elettronica, anche non certificata, o dell'applicazione 'IO'. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il contribuente fornisce all'amministrazione finanziaria i propri dati al fine di consentire la suddetta comunicazione in forma semplificata. La comunicazione dell'esito negativo della procedura di controllo non pregiudica l'esercizio successivo dei poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, ai sensi delle vigenti disposizioni. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle liquidazioni di cui agli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p>	<p>provvedimento, individua le modalità semplificate di comunicazione, anche mediante l'utilizzo di messaggistica di testo indirizzata all'utenza telefonica mobile del destinatario, della posta elettronica, anche non certificata, o dell'applicazione 'IO'. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il contribuente fornisce all'amministrazione finanziaria i propri dati al fine di consentire la suddetta comunicazione in forma semplificata. La comunicazione dell'esito negativo della procedura di controllo non pregiudica l'esercizio successivo dei poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, ai sensi delle vigenti disposizioni. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle liquidazioni di cui agli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p>
	<p style="text-align: center;">Art. 6-bis (Principio del contraddittorio)</p> <p><i>1. Tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrimposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.</i></p> <p><i>2. Non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimentoale. Il diritto al contraddittorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di</i></p>



	<p><i>liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.</i></p> <p><i>3. Ai fini della applicazione dei commi 1 e 2 si ha riguardo all'effettiva natura e contenuto decisorio dell'atto, indipendentemente dalla sua denominazione.</i></p> <p><i>4. Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema del provvedimento di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Il provvedimento non è adottato prima della scadenza del termine di cui al periodo precedente ovvero a quello prorogato dall'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di trenta giorni. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.</i></p>
Articolo 7 (Chiarezza e motivazione degli atti)	Articolo 7 (Chiarezza e motivazione degli atti)



<p>1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 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 fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.</p> <p>2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:</p> <p>a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;</p> <p>b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;</p> <p>c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.</p> <p>3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.</p> <p>4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.</p>	<p>1. Gli atti <i>I provvedimenti</i> dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, <i>concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione su cui si fonda la decisione.</i> Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere <i>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.</i></p> <p><i>1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.</i></p> <p><i>1-ter. 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.</i></p> <p><i>1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione</i></p>
---	--



	<p><i>emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti</i></p> <p>2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:</p> <p>a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;</p> <p>b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;</p> <p>c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.</p> <p>3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.</p> <p>4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.</p>
	<p style="text-align: center;">Art. 7-bis (Annullabilità degli atti dell'Amministrazione finanziaria)</p> <p><i>1. 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></p>



	<p><i>2. 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.</i></p>
	<p>Art. 7-ter (Nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria)</p> <p><i>1. I vizi di nullità, qualificati espressamente come tali da norme di legge successive alla data di entrata in vigore della presente disposizione, possono essere sempre 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.</i></p>
	<p>Art. 7-quater (Irregolarità degli atti dell'Amministrazione finanziaria)</p> <p><i>1. La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.</i></p>
	<p>Art. 7-quinquies (Vizi dell'attività istruttoria)</p> <p><i>1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge.</i></p>
	<p>Art. 7-sexies (Vizi delle notificazioni)</p>



	<p><i>1. 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 casi di cui al periodo precedente, 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.</i></p> <p><i>2. L'invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.</i></p> <p><i>3. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente 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.</i></p>
<p>Articolo 8 (Tutela dell'integrità patrimoniale)</p> <p>1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.</p> <p>2. E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.</p> <p>3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.</p> <p>4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per</p>	<p>Articolo 8 (Tutela dell'integrità patrimoniale)</p> <p>1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.</p> <p>2. E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.</p> <p>3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.</p> <p>4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per</p>

<p>ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.</p> <p>5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.</p> <p>6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.</p> <p>7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.</p> <p>8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.</p>	<p>ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.</p> <p>5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, <i>includere le scritture contabili</i> stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o <i>utilizzo</i>. <i>Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.</i></p> <p>6. Con decreto del Ministro <i>dell'economia</i> e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.</p> <p>7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.</p> <p>8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002,</p>
---	--



	<p>l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.</p>
	<p>«Art. 9-bis (Divieto di <i>bis in idem</i> nel procedimento tributario)</p> <p><i>1. 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.</i></p>
	<p>Art. 9-ter (Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti)</p> <p><i>1. 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.</i></p> <p><i>2. È fatto divieto all'Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni di cui al comma 1, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.</i></p>
<p>Articolo 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)</p> <p>1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati</p>	<p>Articolo 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)</p> <p>1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati</p>

<p>al principio della collaborazione e della buona fede.</p> <p>2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché 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.<u>20</u></p> <p>3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.</p>	<p>al principio della collaborazione e della buona fede.</p> <p>2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché 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.</p> <p><i>2-bis. Limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché da essa successivamente modificate, <u>per la loro formulazione precisa ingenerano nel contribuente un ragionevole affidamento, non sono dovuti tributi, sanzioni ed interessi con riferimento al loro periodo di vigenza.</u></i></p> <p>3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.</p>
	<p style="text-align: center;">«Art. 10-ter (Principio di proporzionalità nel procedimento tributario)</p>



	<p><i>1. 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.</i></p> <p><i>2. 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.</i></p> <p><i>3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.</i></p>
	<p style="text-align: center;">Art. 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)</p> <p><i>1. 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:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><i>a) errore di persona;</i><i>b) errore di calcolo;</i><i>c) errore sull'individuazione del tributo;</i><i>d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.</i> <p><i>2. L'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in</i></p>



	<p><i>giudicato ad essa favorevole, nonché, in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione.</i></p> <p><i>3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.</i></p>
	<p>Art. 10-quinquies (Esercizio del potere di autotutela facoltativa)</p> <p><i>1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, 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.</i></p> <p><i>2. Trova applicazione il comma 3 dell'articolo 10-quater.</i></p>
	<p>Art. 10-sexies (Documenti di prassi)</p> <p><i>1. L'Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><i>a) circolari interpretative e applicative;</i><i>b) consulenza giuridica;</i><i>c) interpello;</i><i>d) consultazione semplificata.</i>

	<p style="text-align: center;">Art. 10-septies (Circolari)</p> <p>1. <i>L'amministrazione finanziaria adotta pubblica circolari per fornire:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) <i>la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;</i> b) <i>approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;</i> c) <i>inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;</i> d) <i>istruzioni operative ai suoi uffici.</i> <p>2. <i>Nella elaborazione delle circolari di cui al comma 1, lettere 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.</i></p>
	<p style="text-align: center;">Art. 10-octies (Consulenza giuridica)</p> <p>1. <i>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.</i></p> <p>2. <i>La richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta</i></p>



	<p><i>interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.</i></p> <p><i>3. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate disposizioni applicative del presente articolo.</i></p>
	<p style="text-align: center;">Art. 10-nonies (Consultazione semplificata)</p> <p><i>1. Le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni di cui al comma 2, 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 cui all'articolo 10-sexies, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.</i></p> <p><i>2. L'accesso al servizio di cui al comma 1 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'articolo 5 del predetto decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che applicano il regime di contabilità semplificata.</i></p> <p><i>3. 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'articolo 10, comma 2, esclusivamente nei confronti del contribuente istante.</i></p>



	<p><i>4. L'utilizzazione del servizio di cui al presente articolo è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.</i></p>
<p>Articolo 11 sostituito integralmente.</p>	<p style="text-align: center;">«Art. 11 (Interpello)</p> <p><i>1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><i>a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;</i><i>b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;</i><i>c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;</i><i>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;</i><i>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;</i><i>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.</i> <p><i>2. L'interpello di cui alla lettera e) del comma 1 è riservato ai soggetti che aderiscono al regime di cui agli articoli 3 e</i></p>



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.

3. 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 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.

4. Agli effetti del comma 1, 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.

5. L'amministrazione finanziaria, ferma la facoltà di chiedere documentazione integrativa da produrre secondo le modalità e i termini di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, risponde alle istanze di interpello nel termine di novanta giorni che, in ogni caso, 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. 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 della Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al



	<p><i>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 nulli. 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.</i></p> <p><i>6. 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.</i></p> <p><i>7. La risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.»;</i></p> <p><i>8. Le disposizioni di cui all'articolo 32, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 52, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.</i></p>
<p>Articolo 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)</p> <p>1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole,</p>	<p>Articolo 12 (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)</p> <p>1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole,</p>

<p>artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.</p> <p>2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.</p> <p>3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.</p> <p>4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.</p> <p>5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del</p>	<p>artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.</p> <p>2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.</p> <p>3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.</p> <p>4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.</p> <p>5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del</p>
---	---

<p>contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.</p> <p>6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.</p> <p>7. 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 può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'<u>articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative</u></p>	<p>contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.</p> <p>6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.</p> <p>7. 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 può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'<u>articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative</u></p>
--	---



<p><u>in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.</u></p>	<p><u>in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.</u></p>
<p>Articolo 13 sostituito integralmente</p>	<p>Art. 13. (Garante nazionale del contribuente)</p> <p><i>1. E' 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 e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta.</i></p> <p><i>2. Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra:</i></p> <p><i>a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo;</i></p> <p><i>b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.</i></p> <p><i>3. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante nazionale del contribuente dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze.</i></p> <p><i>4. 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:</i></p>



	<p>a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;</p> <p>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;</p> <p>c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;</p> <p>d) relaziona ogni sei mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali, al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;</p> <p>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.</p>
--	--