

NOTA INFORMATIVA 8/2024:

**RIFORMA FISCALE: IL NUOVO STATUTO DEI DIRITTI DEL
CONTRIBUENTE**

In ulteriore attuazione della legge delega per la riforma fiscale è stato ampiamente riformato lo statuto dei diritti del contribuente (la nota legge 212 del 2000), introducendo pregnanti obblighi a carico dell'amministrazione finanziaria che rendono più concrete le garanzie del contribuente che intenda correttamente ed equamente assolvere il pagamento delle imposte.

La legge 27 luglio 2000, n. 212, aveva emanato disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, le quali fissavano norme programmatiche per regolare l'attività sia del legislatore in materia tributaria, sia dell'amministrazione finanziaria nei rapporti con i contribuenti. Scrivevamo che la legge era per lo più di un manifesto politico, in quanto conteneva una serie di affermazioni di buone intenzioni che il Parlamento dirigeva a se stesso ed imponeva all'amministrazione finanziaria, pur non mancando disposizioni di immediata applicazione nel diritto tributario, in quanto lo statuto fissava i criteri di interpretazione delle leggi tributarie. Ora, con D. lgs 30 dicembre 2023, n. 219, entrato in vigore il 18.1.2024, in attuazione della delega al Governo per la riforma fiscale, sono stati introdotte diverse e pregnanti modifiche al suindicato statuto del contribuente.

E' utile richiamare le norme dello statuto ed esporre in corsivo le modifiche introdotte. Nel disporre (art. 1, co. 2) che l'interpretazione delle norme tributarie spetta specificatamente alla legge, si ribadisce che l'interpretazione fornita dalle circolari dell'amministrazione finanziaria non è fonte di diritto.

Le amministrazioni statali e locali devono garantire il contraddittorio, l'accesso agli atti amministrativi tributari e, per il principio di proporzionalità, non possono né imporre un onere eccessivo rispetto all'obiettivo da raggiungere, né limitare i diritti del contribuente oltre il necessario (artt. 1, co. 3 bis, e 10 ter).

Fermo restando le ordinarie disposizioni in materia di notifica degli atti tributari, l'Amministrazione deve notificare i propri atti "nel luogo ... ove il contribuente ha eletto domicilio speciale" (art. 6, co. 1), a pena di annullabilità in quanto atti del procedimento, salvo che sia intervenuta sanatoria avendo tali atti raggiunto il destinatario entro i termini di decadenza dell'accertamento (art. 7 sexies, co. 1).

Le iscrizioni a ruolo o il riconoscimento di un minor rimborso d'imposta a seguito di dichiarazioni del contribuente con rilevanti incertezze o senza la necessaria documentazione sono annullabili se non sono precedute da un invito a fornire i chiarimenti necessari e a produrre i documenti mancanti entro 30 giorni (art. 6, co. 5).

Salvo il caso di atti di pronta liquidazione o formati a seguito di controlli automatizzati o quando sussiste fondato pericolo per la riscossione, gli atti impositivi (come gli avvisi di accertamento per imposte e sanzioni) devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un effettivo contraddittorio; a tal fine l'Amministrazione comunica al contribuente uno schema dell'atto impositivo che intende emettere, assegnandogli almeno 60 giorni per produrre eventuali controdeduzioni, con conseguente proroga per l'Amministrazione stessa dei termini di decadenza e conseguente obbligo di motivare il mancato accoglimento di tali controdeduzioni (art. 6 bis).

Gli atti tributari impugnabili sono motivati a pena di annullabilità indicando i presupposti, i mezzi di prova e le relative ragioni giuridiche: dopo che è maturata la decadenza per l'emissione di tali atti, le citate indicazioni non possono essere modificate, integrate e sostituite (art. 7, co. 1 e 1 bis).

Gli atti di riscossione contenenti interessi devono indicare il tipo, la norma che li prevede, il criterio di determinazione, l'imposta cui si riferiscono, la data di decorrenza e il tasso applicato in relazione al lasso di tempo considerato (art. 7, co. 1 ter).

L'annullabilità e l'infondatezza degli atti tributari (per violazione di legge quali i vizi di competenza, del procedimento, di validità, di decadenza e sul contraddittorio) devono essere eccepiti nel ricorso introduttivo avanti la corte di giustizia tributaria di 1° grado (art. 7 bis). L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione (art. 8, co. 1). Salvo l'emendabilità di vizi formali e procedurali, può essere emesso un solo accertamento per ciascun periodo d'imposta (ne bis in idem procedurale: art. 9 bis), con conseguente illegittimità dei c.d. accertamenti parziali ed integrativi.

I contribuenti, persona fisica o società, anche a mezzo dei loro professionisti, hanno accesso ad una apposita banca dati contenente circolari e risposte ad interpellanti, che consente l'individuazione della soluzione al quesito postole o informa sulla possibilità di presentare istanza di interpello, alle cui indicazioni l'istante può conformarsi per evitare sanzioni ed interessi moratori (consulenza semplificata: art. 10 nonies e 10, co. 2).

In considerazione dell'obbligo generalizzato del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo (v. sopra punto 6), sono stati soppressi la possibilità del contribuente di presentare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal processo verbale di chiusura della verifica tributaria e il corrispondente divieto dell'agenzia delle entrate di emanare l'accertamento prima della scadenza di detto termine (art. 12, ult. co.).

Il garante del contribuente, prima nominato presso ciascuna direzione regionale delle entrate dal presidente della corte di giustizia tributaria di 2° grado, è ora scelto dal Ministro economia e finanze e ha sede presso il Ministero; gli uffici finanziari, cui il garante si rivolge a seguito delle lamentele pervenute dai contribuenti, non hanno più l'obbligo di rispondere entro 30 giorni. La modifica introdotta va quindi salutata in misura assolutamente negativa, mitigata dal fatto che in passato il garante regionale del contribuente non aveva offerto particolari utilità.

Il Governo è delegato ad emanare, entro 180 giorni, decreti legislativi recanti disposizioni che garantiscano la coerenza delle norme vigenti con i principi dello statuto del contribuente, particolarmente con riferimento alla compensazione e all'interpello. In complesso il nuovo statuto dei diritti del contribuente assicura finalmente, soprattutto in sede contenziosa, la parità delle armi tra fisco e contribuenti, e consente di avvicinarsi ad un'amministrazione finanziaria che rispetti i principi costituzionali di equità, d'imparzialità e di buon governo, condizioni affinché ogni cittadino non si sottragga al dovere di contribuire alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva.