dossier

XIX Legislatura

Dicembre 2023

Schema di decreto legislativo recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Atto del Governo n. 97

Senato della Repubblica

Camera dei deputati

SERVIZIO DEL BILANCIO
Tel. 06 6706 5790 – ✉ SBilancioCU@senato.it – @SR_Bilancio
Nota di lettura n. 106

SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO
Tel. 06 6760 2174 / 9455 – ✉ bs_segreteria@camera.it
Verifica delle quantificazioni n. 148

La redazione del presente dossier è stata curata dal Servizio del bilancio del Senato della Repubblica.

La documentazione dei servizi e degli uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

I N D I C E

PREMESSA 1
Articolo 1 (*Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente*) 2
Articolo 1, comma 1, lettera *a)* (*Principi generali*)..... 2
Articolo 1, comma 1, lettere b), c) e d) (*Modifiche agli articoli 2, 3 e 6 dello Statuto del contribuente*)..... 3
Articolo 1, comma 1, lettera *e)* (*Principio del contraddittorio*)..... 4
Articolo 1, comma 1, lettera *f)* (*Chiarezza e motivazione degli atti*) 6
Articolo 1, comma 1, lettera *g)* (*Regime di validità degli atti*) 7
Articolo 1, comma 1, lettera *h)* (*Conservazione degli atti*)..... 10
Articolo 1, comma 1, lettera *i)* (Ne bis in idem *e divieto di divulgazione dei dati*) 10
Articolo 1, comma 1, lettera *l)* (*Tutela dell'affidamento e della buona fede*)..... 12
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*ter* (*Principio di proporzionalità nel procedimento tributario*) 12
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articoli 10-*quater*-10-*quinquies* (*Esercizio del potere di autotutela obbligatoria e facoltativa*)..... 13
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*sexies* (*Documenti di prassi*)..... 15
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*septies* (*Circolari*) 15
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*octies* (*Consulenza giuridica*) 16
Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*nonies* (*Consultazione semplificata*)..... 17
Articolo 1, comma 1, lettera *n)* (*Interpello*) 18
Articolo 1, comma 1, lettera *o)* (*Abrogazione norma in materia di garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali*) 19
Articolo 1, comma 1, lettera *p)* (*Garante nazionale del contribuente*) 21
Articolo 1, comma 2 *(Clausola di invarianza finanziaria*) 24
Articolo 2 (*Disposizioni finali e abrogazioni*)..... 25

INFORMAZIONI SUL PROVVEDIMENTO

Natura dell'atto:	Schema di decreto legislativo	
Atto del Governo n.	97	
Titolo breve:	Schema di decreto legislativo recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente	
Riferimento normativo:	Articoli 1, 4 e 17, comma 1, lettera *b)*, della legge 9 agosto 2023, n. 111	
Relazione tecnica (RT):	Presente	
	Senato	**Camera**
Commissione competente:	5ª Bilancio in sede *consultiva per i profili finanziari* 6ª Finanze e tesoro in sede *consultiva* 2ª Giustizia in sede di *osservazioni*	VI Finanze V Bilancio e Tesoro

PREMESSA

Lo schema di decreto legislativo AG. 97, recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, dà attuazione all'articolo 4 della legge n. 111 del 2023, avente specificamente ad oggetto la riforma dello statuto del contribuente, ma anche al comma 1, lettera *p)* dell'articolo 16 della medesima disposizione, 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 le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000. Il comma 2 dell'articolo 1 della legge delega prevede che gli schemi dei decreti legislativi siano corredati di RT, redatta ai sensi dell'articolo 17, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che indica altresì gli effetti che ne derivano sul gettito, anche per i tributi degli enti territoriali e per la relativa distribuzione territoriale, e sulla pressione tributaria a legislazione vigente, e che gli stessi siano trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Il comma 3 stabilisce poi che il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri delle Commissioni parlamentari, trasmetta nuovamente i

testi alle Camere con le proprie osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e di motivazione. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia e per i profili finanziari sono espressi entro dieci giorni dalla data della nuova trasmissione.

Articolo 1
(*Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente*)

L'articolo 1 contiene le modifiche alla legge n. 212 del 2000 e si articola a sua volta in 2 commi: il comma 1, dalle lettere *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.

Articolo 1, comma 1, lettera *a)*
(*Principi generali*)

L'articolo 1, comma 1, lettera *a)*, modifica l'articolo 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente). In particolare alla lettera *a)*, numero 1) si modifica l'articolo 1, comma 1, dello Statuto precisando che le disposizioni dello stesso hanno portata generale in quanto si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario e, dunque, anche all'Amministrazione finanziaria. Viene introdotta una norma di carattere generale volta a garantire che tali disposizioni, in luogo di attuare solo alcuni articoli della Costituzione, si conformano: a tutte le norme della Costituzione rilevanti in materia tributaria; ai principi dell'ordinamento dell'Unione Europea; alla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Rimane fermo che le norme dello Statuto costituiscono princìpi generali dell'ordinamento. Viene chiarito che le norme dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria. Infine, viene eliminato il divieto di deroga e modifica per effetto di leggi speciali.

Al numero 2) si sostituisce il comma 3 dell'articolo 1 dello Statuto del contribuente. Per effetto delle modifiche in esame si chiarisce che non solo le regioni, ma altresì gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dallo Statuto, precisando che ciò deve avvenire nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla medesima legge n. 212 del 2000.

Al numero 3) si introducono i nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* nell'articolo 1 della legge n. 212 del 2000. In particolare, il comma 3-*bis* prevede che le amministrazioni, statali e territoriali, osservano le disposizioni dello Statuto del contribuente concernenti la garanzia del contradditorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela, le disposizioni concernenti la garanzia del contradditorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria. Il successivo comma 3-*ter* pone a regioni ed enti locali, nella disciplina dei procedimenti amministrativi di loro competenza, il divieto di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dai principi richiamati al comma 3-*bis*, potendo tuttavia prevedere livelli ulteriori di tutela.

Al numero 4) si sostituisce il comma 4 dell'articolo 1 dello Statuto, riproducendo parzialmente quanto previsto dal vigente comma 3: si affida infatti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano il compito di adeguare la propria legislazione alle disposizioni dello Statuto del contribuente, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

Articolo 1, comma 1, lettere *b), c)* e *d)*
(*Modifiche agli articoli 2, 3 e 6 dello Statuto del contribuente*)

Alla lettera *b)* si introduce il divieto di analogia nell'ambito tributario. In particolare dopo il comma 4 dell'articolo 2 è inserito il comma 4-*bis* in cui si stabilisce che le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano d'ora innanzi esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.

Alla lettera *c)* si modifica l'articolo 3 dello Statuto, relativo all'efficacia delle leggi tributarie nel tempo. Per effetto delle disposizioni in esame, si chiarisce che le norme tributarie, ove si tratti di norme modificative a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono, non si applicano più in relazione ai cosiddetti tributi periodici, bensì ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente.

Alla lettera *d)* si stabilisce che i provvedimenti emessi in violazione dell'obbligo di invitare a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti non siano più nulli, ma annullabili. In particolare si modifica il comma 5 dell'articolo 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione) prevedendo che d'ora innanzi 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. È stabilito che 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 tuttavia annullabili, e non più nulli, i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni previste alla norma.

La RT evidenzia che lo schema di decreto interviene alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto del contribuente),* apportando una serie di modifiche volte ad assicurare il legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto.

In particolare, rileva che con le lettere *a)-c)* si modificano gli articoli 1, 2 e 3 della suddetta legge prevedendo interventi volti ad affermare alcuni principi generali. Evidenzia che tali norme, peraltro, sono state interpretate estensivamente dall'Agenzia delle entrate che negli anni ha invitato le proprie strutture di controllo ad attivare il contraddittorio preventivo anche nei casi di non obbligatorietà dello stesso, allo scopo di attuare il principio di collaborazione e tutela della buona fede, nonché per deflazionare il contenzioso tributario (cfr. Circolare del 22 giugno 2020, n. 17/E).

Quanto alla lettera *d),* laddove si integra il comma 5 dell'articolo 6 della legge 2012/2000, la RT non si sofferma sulla disposizione.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, ritenuto il carattere essenzialmente ordinamentale delle modifiche ed integrazioni apportate dalle disposizioni, non ci sono particolari osservazioni.

Con riferimento alla qualificazione giuridica e agli effetti dell'annullabilità degli atti e dei provvedimenti tributari si rinvia alla successiva lettera *g)* dell'articolo 1.

Articolo 1, comma 1, lettera *e)*
(*Principio del contraddittorio*)

La lettera *e)* disciplina l'applicazione del principio del contraddittorio, introducendo nello Statuto del contribuente l'articolo 6-*bis* (*Principio del contraddittorio*).

Il comma 1 del nuovo articolo stabilisce che 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.

Il comma 2 esclude il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimentale. Il diritto al contradditorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di 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.

Il comma 3 dispone che per individuare i provvedimenti per cui sussiste il diritto al contraddittorio, si ha riguardo all'effettiva natura e contenuto decisorio dell'atto, indipendentemente dalla sua denominazione.

Il comma 4 individua le modalità atte a garantire il contradditorio. In particolare stabilisce che per consentire il contradditorio, 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 centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

La RT ribadisce che viene introdotto un nuovo articolo 6-*bis* secondo il quale tutti i provvedimenti tesi a incidere sfavorevolmente nella sfera giuridica dei destinatari devono essere preceduti da un contraddittorio. Il diritto al contraddittorio non sussiste per gli atti privi di contenuto provvedimentale ed è escluso per gli atti automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Per valutare gli effetti finanziari che la norma può produrre rispetto alle attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate occorre tener conto della presenza di altre disposizioni dell'ordinamento che, per singole fattispecie, già prevedono l'obbligo di attivare un contraddittorio preventivo.

In particolare, evidenzia che gli articoli 5 e 5-*ter* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, già contemplano delle ipotesi, facoltative o obbligatorie, di invito al contraddittorio preventivo finalizzato all'accertamento con adesione.

Pertanto, rileva che dal combinato disposto del nuovo articolo 6-*bis*, e dei citati articoli 5 e 5-*ter*, emerge che è necessario offrire al contribuente un termine di almeno 60 giorni per presentare le proprie osservazioni. A tal riguardo, tuttavia, evidenzia che tale termine è compatibile con le attuali modalità di svolgimento del contraddittorio preventivo *ex* articolo 5 del D. Lgs. 218 del 1997 finalizzato all'accertamento con

adesione, la cui attivazione esclude la possibilità di avviare un nuovo procedimento di adesione dopo la notifica del provvedimento di accertamento.

Discorso similare può essere svolto in relazione agli atti di irrogazione delle sanzioni. In particolare, l'attuale procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472, prevede che l'atto di irrogazione delle sanzioni sia preceduto, a pena di invalidità, da un atto di contestazione che consente al contribuente, entro 60 giorni, di presentare memorie e osservazioni che l'Ufficio procedente deve valutare entro 12 mesi.

Anche per tale casistica la RT evidenzia che la normativa vigente già disciplina un'ipotesi di contraddittorio preventivo, riconoscendo, peraltro, un termine interlocutorio identico a quello previsto dall'articolo 6-*bis*.

In ultimo, rileva che ulteriori specifiche ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio sono regolate dalle seguenti disposizioni: articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (accertamento delle fattispecie abusive); articolo 6 del decreto legislativo 24 ottobre 2015, n. 156 (accertamento delle fattispecie elusive specifiche); articolo 11 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 (accertamento delle fattispecie ibride); articolo 167, comma 11, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (accertamento in materia di società estere controllate).

Tutte le citate norme, eccettuato l'articolo 167, prevedono a favore del contribuente un termine di 60 giorni per presentare osservazioni e, di conseguenza, si presentano compatibili con il nuovo articolo 6-*bis*. L'articolo 167, invece, offre un termine interlocutorio di 90 giorni.

Per tutto quanto sopra argomentato, assicura che le attività istruttorie dell'Agenzia delle entrate non saranno influenzate dalla nuova disposizione a cui, di conseguenza, non vengono ascritti effetti di gettito.

Al riguardo, per i profili di quantificazione delle disposizioni riportate dalla lettera *e),* va premesso che queste mirano a consolidare la preliminare attivazione del contraddittorio con i contribuenti ogniqualvolta i provvedimenti tributari siano tesi a incidere sfavorevolmente nella sfera giuridica dei destinatari, tranne per gli atti privi di contenuto provvedimentale e per gli atti automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, come individuati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La RT afferma che, ai fini di una valutazione degli effetti finanziari che la norma può produrre rispetto alle attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate, occorre comunque tener conto della presenza di altre disposizioni dell'ordinamento che, per singole fattispecie, già prevedono l'obbligo di attivare un contraddittorio "preventivo" con il contribuente interessato. Al riguardo la RT evidenzia che gli articoli 5 e 5-*ter* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 già contemplano delle ipotesi, facoltative o obbligatorie, di invito al contraddittorio preventivo finalizzato all'accertamento con adesione, la cui attivazione a legislazione vigente esclude la possibilità di avviare un nuovo procedimento di adesione dopo la notifica del provvedimento di accertamento,

così come per altre procedure fiscali[1]: di conseguenza le attività istruttorie dell'Agenzia delle entrate non sarebbero influenzate dalla nuova disposizione che introduce un principio da ritenersi d'ora in poi "generalizzato".

Sul punto, posto che il successivo comma 2, recando la clausola di neutralità, fa riferimento anche alla disposizione in esame, andrebbero forniti elementi informativi riguardo all'adeguatezza delle risorse umane e strumentali, già previste dalla legislazione vigente, ai fini della copertura amministrativa delle attività istruttorie concernenti la procedura di contradditorio generalizzato, previste dalle disposizioni in esame. Sarebbe altresì utile acquisire indicazioni sulle attività ulteriori che potrebbero gravare sull'Amministrazione, atteso che tali procedure appaiono ad un primo esame sostanzialmente analoghe, in termini di atti ed attività, rispetto a quelle di formale "interpello" già previste dalla legislazione vigente, che il contraddittorio "generalizzato" intenderebbe ridurre [2].

Al riguardo, richiamando il comma 6-*bis* dell'articolo 17 della legge di contabilità, va pertanto ribadito che la mera certificazione di neutralità a corredo di nuovi o maggiori adempimenti non costituisce mai di per sé garanzia dell'assenza di maggiori oneri, se non accompagnata all'illustrazione in apposita RT degli elementi e dati che ne dimostrino l'effettiva e piena sostenibilità.

Si rinvia comunque alla successiva lettera *n)* e al comma 2 dell'articolo in esame.

Articolo 1, comma 1, lettera *f)*
(*Chiarezza e motivazione degli atti*)

La lettera *f)* modifica l'articolo 7 (Chiarezza e motivazione degli atti) dello Statuto del contribuente in materia di obbligo di motivazione, che viene circoscritto ai soli provvedimenti tributari e non riguarda più tutti gli atti, prevedendosi inoltre che la motivazione rechi i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. È poi previsto il divieto di successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento del provvedimento e il contenuto minimo degli atti della

---

[1] Discorso similare può essere svolto in relazione agli atti di irrogazione delle sanzioni. In particolare, l'attuale procedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472, prevede che l'atto di irrogazione delle sanzioni sia preceduto, a pena di invalidità, da un atto di contestazione che consente al contribuente, entro 60 giorni, di presentare memorie e osservazioni che l'Ufficio procedente deve valutare entro 12 mesi. Anche per tale casistica la normativa vigente già disciplina un'ipotesi di contraddittorio preventivo, riconoscendo, peraltro, un termine interlocutorio identico a quello previsto dall'articolo 6-*bis* in esame. Ulteriori specifiche ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio sono regolate dalle seguenti disposizioni: articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (accertamento delle fattispecie abusive); articolo 6 del decreto legislativo 24 ottobre 2015, n. 156 (accertamento delle fattispecie elusive specifiche); articolo 11 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 (accertamento delle fattispecie ibride); articolo 167, comma 11, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (accertamento in materia di società estere controllate).Tutte le citate norme, eccettuato l'articolo 167, prevedono a favore del contribuente un termine di 60 giorni per presentare osservazioni e, di conseguenza, si presentano compatibili con il nuovo articolo 6-*bis*. L'articolo 167, invece, offre un termine interlocutorio di 90 giorni.

[2] A tale proposito, nel corso dell'audizione svoltasi nel maggio scorso davanti alla VI Commissione della Camera dei deputati, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha evidenziato che la nuova disciplina, attraverso il ricorso generalizzato al "contradditorio", mirerebbe per l'appunto alla riduzione delle procedure preventive di "interpello" già previste dalla legislazione vigente. Cfr. Agenzia delle entrate, audizione del Direttore dinanzi alla VI Commissione della Camera dei deputati, 17 maggio 2023, pagina 6.

riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori.

In particolare, ai numeri 1 e 2 si modifica il comma 1 dell'articolo 7 sopra richiamato che, nella vigente formulazione, prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria siano 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. Con le modifiche in esame il predetto obbligo di motivazione è circoscritto ai soli provvedimenti (atti con contenuto specifico e concreto). Viene espunto il riferimento all'articolo 3 della legge n. 241 del 1990 già menzionato. Di conseguenza, per effetto delle modifiche in commento, la motivazione reca i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione (in luogo di riferirsi agli elementi su cui si fonda la decisione dell'amministrazione). Viene altresì modificato l'obbligo di allegare gli atti cui si fa riferimento nella motivazione: tale obbligo, per effetto delle modifiche in esame, è escluso qualora l'atto richiamante riproduca il contenuto essenziale di quelli richiamati e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Il numero 3 introduce i nuovi commi da 1-*bis* a 1-*quater* all'articolo 7. Il nuovo comma 1-*bis* vieta ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento del provvedimento, così come la loro integrazione o sostituzione, se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. Ai sensi del nuovo comma 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. Il comma 1-*quater* stabilisce che le disposizioni del comma 1-*ter* si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.

Il numero 4 abroga il comma 3 dell'articolo 7, che obbliga a riportare sul titolo esecutivo il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

Articolo 1, comma 1, lettera *g)*
(*Regime di validità degli atti*)

La lettera *g)* inserisce nello Statuto del contribuente gli articoli da 7-*bis* a 7-*sexies*, che recano disposizioni in tema di validità degli atti dell'amministrazione tributaria. In sintesi, viene disciplinato il regime generale di annullabilità, di nullità e irregolarità degli atti; sono elencati i vizi dell'attività istruttoria (con particolare riferimento all'inutilizzabilità degli atti acquisiti nel corso di attività ispettiva presso il contribuente oltre i termini di permanenza previsti dalla legge) e i relativi effetti; infine, sono disciplinati i vizi delle notificazioni che – sulla falsariga degli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della l. n. 241/1990 – andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie.

In particolare, l'articolo 7-*bis* al comma 1 prevede che gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria siano annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Il comma 2 stabilisce che 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.

L'articolo 7-*ter* dispone in ordine alla nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria chiarendo che i relativi vizi devono essere anzitutto qualificati espressamente come tali da norme di legge

successive alla data di entrata in vigore della disposizione in esame. È previsto che questi possano essere sempre eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, e 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.

L'articolo 7-*quater* si occupa della irregolarità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, chiarendo che la mancata o erronea indicazione dei seguenti elementi (indicati all'articolo 7, comma 2) non costituisce vizio di annullabilità: 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; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

L'articolo 7-*quinquies* si occupa dei vizi dell'attività istruttoria. La norma proposta dispone al riguardo che non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti dallo Statuto del contribuente per l'esecuzione di verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria (di cui all'articolo 12, comma 5 della medesima legge n. 212 del 2000), o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute.

L'articolo 7-*sexies* disciplina i vizi delle notificazioni. In particolare, 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 da tali casi, 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 (comma 1). Se la notifica di un atto recettizio è invalida, tale circostanza comporta l'inefficacia dell'atto stesso (comma 2). Infine (comma 3) a decorrere dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame, 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.

La RT evidenzia che l'intervento sull'articolo 7 dello Statuto concerne la motivazione dei provvedimenti amministrativi.

Poi, con riguardo agli articoli 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinquies* e 7-*sexies*, rileva che essi introducono nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente, sulla falsariga di quanto disposto dagli articoli 21-*septies* e 21-*octies* della legge n. 241/1990, delle regole generali di invalidità degli atti tributari.

Con tali disposizioni, in particolare, vengono disciplinati:

- i casi di "nullità" (art. 7-*ter*);
- le fattispecie che comportano l'"annullabilità" (art. 7-*bis*);
- le ipotesi di mera "irregolarità" (art. 7-*quater*);
- i vizi dell'attività istruttoria (art. 7-*quinquies*) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (7-*sexies*).

Ciò premesso, in relazione alle attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate, evidenzia che le disposizioni citate sono del tutto similari a quelle già presenti nella disciplina settoriale, ovvero sono ricavabili dagli orientamenti consolidati della Corte di Cassazione.

In particolare, per quanto concerne i casi di annullabilità e nullità, evidenzia che:

- relativamente agli atti tributari già si applicano le disposizioni di cui agli articoli 21-*septies* (nullità) e 21-*octies* (annullabilità) della legge n. 241/1990;

- per i provvedimenti di accertamento relativi all'IVA e alle II.DD., la disciplina di settore (art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, per le II.DD. e articolo 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA) prevede numerose ipotesi di nullità testuale, che risultano più rigide rispetto ai casi regolati dalle norme in commento. Dette previsioni, inoltre, si applicano a tutte le imposte la cui procedura di accertamento è strutturata tramite un rinvio alle norme procedurali dettate in materia di II.DD e IVA.

Per quanto concerne, invece, le fattispecie di irregolarità, evidenzia che trattandosi di una figura di origine giurisprudenziale, non si rilevano particolari innovazioni dell'ordinamento.

In aggiunta, in relazione ai vizi delle attività istruttorie e delle attività di notifica, rileva che gli stessi sono delle declinazioni specifiche della fattispecie di "violazioni di legge" modellati in maniera conforme rispetto agli attuali orientamenti della Corte di Cassazione.

Per tutto quanto argomentato, in relazione all'attività dell'Agenzia delle entrate, la RT assicura che le norme possono essere considerate ricognitive di principi già esistenti e, di conseguenza, alle stesse non possono essere ascritti effetti di gettito.

Al riguardo, per i profili di quantificazione relativi alla lettera *g)*, va evidenziato che la RT assicura che le previste attività istruttorie curate dall'Agenzia delle entrate si presentano del tutto similari a quelle già presenti nella disciplina settoriale, ovvero sono ricavabili dagli orientamenti consolidati della Corte di Cassazione[3], conseguendone che per l'attività della stessa Agenzia le norme in esame possono essere considerate "ricognitive" di principi già esistenti e, pertanto, non suscettibili di produrre effetti di gettito. Non vi sono quindi osservazioni da formulare.

Quanto alle modifiche recate dalla lettera *f)* (all'articolo 7 dello Statuto del contribuente), queste apportano innovazioni, a pena di annullabilità, sui contenuti delle "motivazioni" degli atti tributari, dovendo d'ora innanzi l'Amministrazione finanziaria indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione, stabilendosi altresì che, nel caso la motivazione faccia riferimento ad un altro atto che non sia già stato portato a conoscenza dell'interessato, questo debba essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati (modifiche al comma 1). Inoltre, si stabilisce che gli atti della riscossione, che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, debbano indicare, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento e il criterio di determinazione,

---

[3] In particolare, per quanto concerne i casi di annullabilità e nullità, la RT evidenzia che: agli atti tributari già si applicano le disposizioni di cui agli articoli 21-*septies* (nullità) e 21-*octies* (annullabilità) della legge n. 241/1990; per i provvedimenti di accertamento relativi all'IVA e alle II.DD., la disciplina di settore (art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, per le II.DD. e articolo 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA) prevede numerose ipotesi di nullità testuale, che risultano più rigide rispetto ai casi regolati dalle norme in commento. Dette previsioni, inoltre, si applicano a tutte le imposte la cui procedura di accertamento è strutturata tramite un rinvio alle norme procedurali dettate in materia di II.DD e IVA.

nonché 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 (nuovo comma 1-*ter*).

Ciò premesso, si evidenzia che la previsione di formali contenuti obbligatori aggiuntivi nella motivazione dell'atto tributario - con il connesso rischio di rendere più concrete, in carenza di tali indicazioni, le possibilità di annullamento dei relativi atti impositivi, allorché tali carenze integrino un "difetto" di motivazione - sembrano prefigurare lo svolgimento di approfondimenti ed attività istruttorie ulteriori rispetto a quelli già previsti dalla legislazione vigente, ai fini dell'adozione degli atti di accertamento. Andrebbero pertanto fornite rassicurazioni sulla possibilità di svolgere tali attività a valere delle sole risorse umane e strumentali già previste dalla legislazione vigente[4].

Inoltre, posto che la disposizione in esame non è espressamente richiamata dalla clausola di neutralità di cui al successivo comma 2, si ribadisce che la mera assicurazione di neutralità in RT non costituisce garanzia dell'assenza di nuovi o maggiori oneri, se non supportata da una clausola di invarianza che dovrebbe accompagnarsi alla illustrazione dei dati ed elementi idonei a provarne la sostenibilità.

Articolo 1, comma 1, lettera *h)*
(*Conservazione degli atti*)

La lettera *h)* novella l'articolo 8 dello Statuto del contribuente, recante disposizioni in tema di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente. In particolare, al comma 5, si prevede che l'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, a soli effetti tributari, non possa eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione; al comma 6, si prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

Articolo 1, comma 1, lettera *i)*
(Ne bis in idem *e divieto di divulgazione dei dati*)

La lettera *i)* dopo l'articolo 9 inserisce nello Statuto del contribuente due nuovi articoli. L'articolo 9-*bis* (denominato "Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario") stabilisce che 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. L'articolo 9-*ter* (denominato "Divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti") stabilisce che nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, all'Amministrazione finanziaria è riconosciuto il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti e contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione

[4] Sul punto si segnala che nel corso dell'audizione svoltasi nel maggio scorso davanti alla VI Commissione della Camera dei deputati, il Direttore dell'agenzia delle entrate ha evidenziato che si rivela essenziale il "rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa". Cfr. Agenzia delle entrate, audizione del Direttore dinanzi alla VI Commissione della Camera dei deputati, 17 maggio 2023, pagina 7.

stabilita dalla legge. Il comma 2 prevede invece che 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.

La RT, nulla riferendo in merito alla lettera *h)*, rileva sulla lettera *i)* che questa interviene sul procedimento tributario con la previsione del divieto di *bis in idem* (articolo 9-*bis*) e del divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti (articolo 9-*ter*).

Ciò premesso, per valutare gli impatti che la norma di cui all'articolo 9-*bis* può produrre sulle attività dell'Agenzia delle entrate, occorre ricordare che in relazione ai tributi periodici (IVA, II.DD., IRAP) esistono diverse disposizioni che regolamentano la possibilità:

- di emanare avvisi di accertamento "parziali", cioè riferiti a singoli rilievi (per le II.DD. e l'IRAP, l'articolo 41-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600; per l'IVA, l'articolo 54, comma quarto, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);
- integrare, in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi istruttori, gli avvisi di accertamento già notificati. (per le II.DD. e l'IRAP, l'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600; per l'IVA, l'articolo 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

Pertanto, la norma non ha effetti innovativi per le attività istruttorie condotte dall'Agenzia delle entrate e, conseguentemente, alla stessa non vengono ascritti effetti di gettito.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, sulla lettera *h)*, va rilevato che questa estende alle scritture contabili l'obbligo di conservazione degli atti a fini tributari per non più di dieci, chiarendo che tale obbligo riguarda non solo la conservazione ma altresì l'utilizzazione dei predetti atti, e precisando altresì che il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione. Tale disposizione sembrerebbe sancire un principio di segno opposto rispetto a quello individuato dalla Corte di Cassazione[5] secondo cui le società devono conservare le scritture contabili obbligatorie anche oltre dieci anni. Ciò premesso, è da valutare se la norma in esame sia suscettibile di determinare effetti finanziari, allorché, in particolare, si sia in presenza di procedimenti riguardanti illeciti connessi agli adempimenti degli obblighi tributari, per cui andrebbero forniti chiarimenti in merito alla loro mancata evidenziazione.

Sulla lettera *i)*, posto che la norma fa divieto all'Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni riguardanti i contribuenti contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, andrebbe confermato che tale divieto non venga a determinare effetti aggiuntivi di spesa nei confronti dell'Amministrazione al fine di dotarsi di idonei dispositivi di sicurezza ed archiviazione, anche informatica, delle informazioni in suo possesso. Andrebbero in

[5] In particolare la Suprema Corte ha stabilito nell'ordinanza n. 16752 del 2020 che le società devono conservare le scritture contabili obbligatorie anche oltre dieci anni. Ai fini dell'accertamento, secondo la Cassazione l'amministrazione finanziaria può esigere un periodo superiore, soprattutto ai fini della documentabilità dei costi sostenuti.

ogni caso fornite rassicurazioni sulla capacità da parte dell'Amministrazione di provvedere in modo adeguato avvalendosi delle sole risorse già previste dalla legislazione vigente.

Articolo 1, comma 1, lettera *l)*
(*Tutela dell'affidamento e della buona fede*)

La lettera *l)* prevede una specifica disposizione in materia di tutela dell'affidamento del contribuente con riguardo ai tributi unionali. A tal fine, all'articolo 10, dopo il comma 2 è aggiunto il comma 2-*bis* in cui è stabilito che limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché da essa successivamente modificate, 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.

La RT evidenzia che la disposizione che introduce il comma 2-*bis* nell'articolo 10 dello Statuto è volta a prevedere che, limitatamente ai tributi unionali, quando le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché da essa successivamente modificate, 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. L'intervento trova applicazione esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente all'entrata in vigore del delegato (art. 2, comma 1).

In generale la misura precisa un principio che di fatto è immanente nel sistema giuridico, poiché i documenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria contengono indicazioni coerenti con la legislazione vigente, e, pertanto, lo stesso principio rappresenta una garanzia in potenziali fattispecie che di fatto sarebbero limitate se non nulle.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, convenendo con la RT in merito al tenore ordinamentale della disposizione, non ci sono osservazioni.

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*ter*
(*Principio di proporzionalità nel procedimento tributario*)

La lettera *m)* introduce gli articoli da 10-*ter* a 10-*nonies* nello Statuto del contribuente concernenti, rispettivamente, l'introduzione del principio di proporzionalità (art. 10-*ter*) la disciplina dell'autotutela obbligatoria e facoltativa (10-*quater* e 10-*quinques*), la descrizione della documentazione di prassi ossia le circolari, la consulenza giuridica e la consultazione semplificata (da 10-*sexies* a 10-*nonies*).

In particolare, l'articolo 10-*ter* (concernente il "Principio di proporzionalità nel procedimento tributario") al comma 1 stabilisce che 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. Il comma 2 prevede che 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. Il comma 3 dispone che 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.

La RT si sofferma sulla disposizione limitandosi ad osservare che con il nuovo articolo 10-*ter* viene stabilito che il procedimento tributario è svolto nel rispetto del principio di proporzionalità.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, convenendo in merito alla piena legittimità dell'estensione del principio di proporzionalità all'azione accertativa dell'Amministrazione fiscale a tutela dei diritti soggettivi fondamentali del contribuente (commi 1 e 2), nell'ambito dell'esercizio della ordinaria potestà di accertamento della obbligazione tributaria, nulla da osservare.

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articoli 10-*quater*-10-*quinquies* (*Esercizio del potere di autotutela obbligatoria e facoltativa*)

Il nuovo articolo 10-*quater* (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria), al comma 1, indica gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria procede all'annullamento o alla rinuncia ad atti di imposizione. La norma, in particolare, stabilisce che 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: errore di persona; errore di calcolo; errore sull'individuazione del tributo; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria. Il comma 2 specifica, invece, i casi in cui l'Amministrazione finanziaria non procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione. Non procede, nello specifico, per i seguenti motivi: nel caso sia intervenuta sentenza passata in giudicato ad essa favorevole; in caso di atti definitivi, decorsi tre mesi dalla definitività per mancata impugnazione. Il comma 3 circoscrive l'ambito della responsabilità dell'amministrazione finanziaria nelle valutazioni prese ai fini dell'applicazione del presente articolo. Si prevede che 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, in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, è limitata alla sola ipotesi di dolo.

Il nuovo articolo 10-*quinquies* (Esercizio del potere di autotutela facoltativa) al comma 1 prevede che fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'Amministrazione finanziaria possa 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. Il comma 2 dispone che trova applicazione il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.

La RT conferma che l'articolo 10-*quater* prevede i casi di esercizio del potere di autotutela obbligatoria quali: l'errore di persona, l'errore di calcolo, l'errore sull'individuazione del tributo e l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

Sull'articolo 10-*quinquies* si limita a riferire che con esso viene previsto l'esercizio del potere di autotutela facoltativa negli altri casi.

<u>Al riguardo</u>, per i profili di quantificazione, posto che l'istituto dell'annullamento in autotutela degli atti emanati dall'Agenzia nell'esercizio dei propri poteri accertativi è già previsto dalla legislazione vigente[6], e che ad esso sono associati effetti sulle entrate rispetto all'accertato, andrebbero forniti elementi di chiarificazione in merito ai possibili effetti finanziari che potrebbero derivare dalle disposizioni in esame: sia allorché il ricorso a tale istituto abbia carattere "obbligatorio" (nei soli casi di: errore di persona; errore di calcolo; errore sull'individuazione del tributo; errore materiale del contribuente che sia facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria) sia "facoltativo" (in tutti gli altri casi), fornendosi una stima distinta per i casi di autotutela obbligatoria o facoltativa[7]. Va sottolineato infatti che all'adozione di provvedimenti in

---

[6] Il contribuente, se ritiene infondato l'addebito, può rivolgersi all'ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso il ruolo per chiedere il riesame al fine di ottenere l'annullamento in autotutela, totale o parziale della pretesa. La richiesta di riesame può essere presentata anche mediante il servizio "Consegna documenti e istanze" disponibile nell'area riservata. La richiesta di riesame non interrompe né sospende i termini per proporre l'eventuale ricorso. Se l'ufficio provvede ad annullare l'atto è tenuto ad emettere provvedimento di sgravio delle somme iscritte a ruolo (cioè la cancellazione del debito) e a trasmetterlo telematicamente all'Agente della riscossione che interrompe le procedure di incasso del credito. Se il contribuente ha già pagato, ha diritto al rimborso della somma indebitamente corrisposta tramite lo stesso Agente della riscossione. Il contribuente che ritiene infondato l'addebito può anche presentare ricorso alla Corte di giustizia tributaria di primo grado entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Cfr. Agenzia delle entrate, sito *internet*.

[7] L'ultima relazione sulle *perfomance* dell'Agenzia delle entrate disponibile (2022) reca al riguardo dati di particolare interesse. Si legge infatti che "l'analisi del ricorso all'istituto dell'autotutela, per quanto riguarda l'attività di controllo, è stata condotta sulla base degli elementi informativi rilevati alla data del 2 febbraio 2023, nell'ambito delle procedure di ausilio all'attività di controllo, in particolare per quanto riguarda gli accertamenti diversi da quelli c.d. parziali automatizzati emessi ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativamente agli atti notificati nel 202220. In particolare, si forniscono elementi informativi in merito alla numerosità dei provvedimenti di autotutela (totale/parziale) adottati, relativi agli atti gestiti con gli applicativi di supporto, ai valori di maggiore imposta accertata oggetto di autotutela, alla loro distribuzione per tipologia di accertamento, per causale e per fonte d'innesco (su iniziativa dell'ufficio o su istanza del contribuente anche in presenza di istanza di reclamo – mediazione ai sensi dell'art. 17-*bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Non si formulano, invece, osservazioni sull'incidenza della maggiore imposta accertata interessata da autotutela (totale/parziale) rispetto alla maggiore imposta complessivamente accertata, registrata in sede di consuntivazione annuale, in quanto quest'ultima, per i provvedimenti di autotutela emessi nello stesso anno di notifica dell'atto, tiene già conto dei valori di MIA post autotutela. Nel documento i dati rilevati (numerosità degli accertamenti interessati dai provvedimenti di autotutela e relativi valori di maggiore imposta accertata) per gli atti notificati nel 2022 sono stati posti a confronto con quelli registrati per i controlli notificati nell'esercizio precedente 2021. Al riguardo si fa presente che il confronto può considerarsi omogeneo in quanto il periodo di osservazione dei provvedimenti di autotutela per entrambi gli esercizi è pressoché simile (1° gennaio 2022 - 2 febbraio 2023 per il 2022 e 1° gennaio 2021 - 3 febbraio 2022 per il 2021). Si segnala, comunque, che la numerosità degli atti notificati nell'anno 2021 risente della situazione emergenziale sanitaria COVID-19 che ha interessato il Paese e riflette gli effetti degli interventi normativi approvati dal legislatore per sostenere le difficoltà economiche e sociali dei cittadini e degli operatori economici. Con riferimento alle sole II.DD., IVA e IRAP i provvedimenti di autotutela totale che, allo stato, hanno interessato gli accertamenti notificati nel 2022 rappresentano 2,15% del totale complessivo, in aumento del 357% rispetto agli atti annullati nell'anno precedente e presentano un aumento di 1,12 punti percentuali dell'incidenza degli atti annullati rispetto al totale degli accertamenti con esito positivo, rispetto al risultato dell'esercizio precedente.

	2021	**2022**
Accertamenti con esito positivo* (A)	**83.166**	**181.675**
di cui *annullati con provvedimento di autotutela totale (B)*	853	3.897
Incidenza % (B/A)	**1,03%**	**2,15%**

A fronte di detto risultato, si registra un incremento del 489% della maggiore imposta accertata "annullata", che passa da circa 9 milioni di euro nel 2021 a 53 milioni nell'anno 2022. Tale incremento è costituito per il 40% da 6 atti annullati per autotutela totale, corrispondenti a circa 21 milioni, incidendo sensibilmente sulla

autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria (annullamento, ritiro o riforma degli atti relativi all'accertamento di tributi), può associarsi una "minore" maggiore imposta accertata (MIA) definita all'esito degli accertamenti effettuati[8].

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*sexies* (*Documenti di prassi*)

L'articolo 10-*sexies* (Documenti di prassi) prevede che l'Amministrazione finanziaria fornisca supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante in particolare: circolari interpretative e applicative; consulenza giuridica; interpello; consultazione semplificata.

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*septies* (*Circolari*)

L'articolo 10-*septies* (Circolari) al comma 1 prevede che l'amministrazione finanziaria adotti d'ora in poi circolari per fornire: a) la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti; b) approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; c) inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità; d) istruzioni operative ai suoi uffici. Il comma 2 stabilisce che 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.

La RT si limita a ribadire che le disposizioni disciplinano le attività di produzione dei documenti di prassi e delle circolari.

---

determinazione della MIA complessivamente annullata. Escludendo i citati 6 atti la differenza si riduce a circa 32,5 milioni di euro che, confrontati con la MIA annullata del 2021, determinerebbe un incremento del 261%, anziché del 489%, più in linea con l'analoga percentuale delle autotutele dal punto di vista numerico. Il prospetto seguente riporta la distribuzione degli avvisi di accertamento annullati in base alle causali 22 rilevate a sistema. Dall'analisi dei dati emerge che la causale più frequentemente trasmessa è "Altro" con il 33%, seguita dalla causale "Mancanza di documentazione successivamente sanata nei termini di decadenza" 24% e dalla causale "Errore sul presupposto d'imposta" con il 23%.

Tipologia causale	N. accertamenti	Incidenza % sul totale
A Errore di Persona	42	1%
B Evidente errore logico o di calcolo	108	3%
C Errore sul presupposto di Imposta	917	24%
D Doppia imposizione	313	8%
E Mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti	131	3%
F Mancanza di documentazione successivamente sanata nei termini di decadenza	894	23%
G Sussistenza di requisiti per deduzioni detrazioni o regimi agevolativi negati	105	3%
H Errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile	84	2%
I Altro	1.303	33%

Cfr. Agenzia delle entrate, *Relazione sulle performance 2022*, sul sito internet dell'Agenzia, pagina 124 e seguenti.

[8] Cfr. Agenzia delle entrate, *Relazione sulle performance 2022*, sul sito internet dell'Agenzia, doc. cit. pagina 103.

Al riguardo, per i profili di quantificazione del comma 10-*sexies*, pur considerando che alcune attività di supporto ai contribuenti ivi considerate (e, in particolare, quelle a titolo di "interpello") sono già previste dalla legislazione vigente, andrebbero fornite rassicurazioni circa l'effettiva possibilità da parte dell'Agenzia delle entrate di svolgere tutte tali attività avvalendosi delle sole risorse umane e strumentali già previste dalla legislazione vigente.

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*octies* (*Consulenza giuridica*)

L'articolo 10-*octies* (Consulenza giuridica) al comma 1 prevede che 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. Al comma 2 precisa che la richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione. Il comma 3 prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le necessarie disposizioni applicative.

La RT ribadisce che l'articolo 10-*octies* prevede che l'Amministrazione finanziaria possa offrire, su richiesta, consulenza giuridica per fornire chiarimenti interpretativi in materia tributaria a favore di associazioni sindacali e di categoria, di ordini professionali, di enti pubblici o privati, delle regioni e degli enti locali, nonché delle amministrazioni dello Stato.

Conferma che l'attuazione della norma avrà luogo con le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione dell'Agenzia delle entrate a legislazione vigente e pertanto non determina nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, va evidenziato che la disposizione introduce nuove e ulteriori attività consulenziali in favore di soggetti collettivi qualificati, rispetto al diritto di interpello già previsto in favore dei contribuenti, attività espressamente finalizzate a fornire chiarimenti interpretativi alle organizzazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici e privati, a regioni, enti locali e amministrazioni dello Stato.

Posto che la RT assicura che le relative attività consulenziali in favore dei soggetti citati saranno svolte dall'Agenzia con le risorse umane, finanziarie e strumentali già previste ai sensi della legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, va rammentato che tale neutralità andrebbe opportunamente supportata da elementi documentativi inerenti i relativi fabbisogni di servizio, inclusi i dati concernenti le risorse professionali già esistenti presso l'Agenzia da utilizzare per lo svolgimento di tali compiti.

Si rinvia al successivo comma 2, laddove la clausola di invarianza ivi prevista richiama espressamente la norma in esame.

Articolo 1, comma 1, lettera *m)*, cpv. articolo 10-*nonies* (*Consultazione semplificata*)

L'articolo 10-*nonies* (*Consultazione semplificata*) al comma 1 prevede che 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. Il comma 2 indica i possibili fruitori del servizio sopra descritto, prevedendo che 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. Il comma 3 precisa che 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. Il comma 4 chiarisce che l'utilizzazione del servizio di cui al presente articolo è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.

La RT evidenzia che il nuovo articolo 10-*nonies* prevede che le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni accedono gratuitamente a un'apposita banca dati contenente i documenti di prassi.

L'attuazione della norma avverrà con le risorse umane, finanziarie e strumentali a disposizione dell'Agenzia delle entrate a legislazione vigente e pertanto non determina nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, premesso che la RT assicura che le relative attività consulenziali dedicate ai contribuenti persone fisiche e alle società semplici e di persone potranno essere assicurate dall'Agenzia avvalendosi delle risorse umane, finanziarie e strumentali già previste ai sensi della legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, si ribadisce che tale neutralità andrebbe opportunamente supportata da elementi documentativi inerenti i relativi fabbisogni di servizio, inclusi dati concernenti le risorse professionali già esistenti presso l'Agenzia da utilizzare per lo svolgimenti di tali compiti.

Si segnala inoltre che il comma 1 prevede l'istituzione di una apposita banca dati, che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali, contenga i documenti di cui all'articolo 10-*sexies*, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo: anche su questo punto andrebbero fornite conferme in merito alla possibilità di attivare tale infrastruttura, avvalendosi delle sole risorse già previste dalla legislazione vigente.

Si rinvia quindi al successivo comma 2, laddove la clausola di invarianza ivi prevista richiama espressamente la norma in esame.

Articolo 1, comma 1, lettera *n)*
(*Interpello*)

La lettera *n)* novella integralmente la disciplina dell'istituto dell'interpello[9], prevedendo anche nuove misure volte a contenere l'elevato numero di interpelli che pervengono all'Agenzia delle entrate, tra le quali la previsione del versamento di un contributo e l'impossibilità di interpello allorché l'amministrazione finanziaria abbia fornito, mediante documenti di prassi, la soluzione per fattispecie corrispondenti. In particolare, viene novellato l'articolo 11 dello Statuto del contribuente, specificando al comma 1 che il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla: applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione (interpello interpretativo); corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili (interpello qualificatorio); disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie (interpello antiabuso); 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); 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 (interpello probatorio); 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 che disciplina l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Il comma 2 chiarisce che l'interpello per l'adozione di specifici regimi fiscali è riservato ai soggetti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e ai soggetti che presentano le istanze di interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Il comma 3 prevede che 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

---

[9] L'articolo 11, comma 1, dello Statuto del contribuente già consente al contribuente di interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente a un caso concreto e personale con riferimento: all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando sussistano condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse (cd. interpello ordinario puro-facoltativo), o alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime (c.d. interpello ordinario qualificatorio-facoltativo), ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza; alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (interpello probatorio-facoltativo); all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie (interpello antiabuso-facoltativo). Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, il contribuente è tenuto a presentare un'istanza di interpello per la disapplicazione delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare condotte elusive, limitano deduzioni, detrazioni o qualunque altra posizione soggettiva altrimenti ammessa, previa dimostrazione che, nel caso specifico, gli effetti elusivi non si possono verificare (interpello disapplicativo-obbligatorio). Inoltre, accanto al modello statutario generale esistono specifiche tipologie di interpello, quali: l'interpello cd. "nuovi investimenti", che costituisce un modello a sé stante, che trova la sua disciplina nell'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147; l'interpello presentato dai soggetti che accedono al regime dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 128, che si caratterizza, rispetto al modello statutario di riferimento, per la peculiarità del rapporto nel quale si inserisce e per la particolare tempistica di risposta abbreviata rispetto a quella ordinaria. Sul punto si segnala che il direttore dell'Agenzia delle entrate ha recentemente manifestato l'intenzione di "operare una razionalizzazione della disciplina degli interpelli, anche al fine di ridurre il ricorso all'istituto, posto che in questi anni si è assistito ad un aumento considerevole del numero delle istanze presentate". Cfr. Agenzia delle entrate, audizione del Direttore dinanzi alla VI Commissione della Camera dei Deputati, 17 maggio 2023, doc. cit., pagina 6.

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.

Il comma 4 introduce una norma che specifica che, 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.

Il comma 5 rimodula le tempistiche della risposta all'interpello, prevedendo che 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. Tale termine è sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione e 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 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.

Il comma 6 prevede che 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.

Il comma 7 precisa, innovando la disciplina, che la risposta alla istanza di interpello non è impugnabile.

Il comma 8, innovando anch'esso, stabilisce che 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.

Articolo 1, comma 1, lettera *o)*
(*Abrogazione norma in materia di garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali*)

La lettera *o)* contiene una disposizione di coordinamento in virtù della quale è abrogato il comma 7 dell'articolo 12 (*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*).

La RT sottolinea che all'articolo 11, in materia di interpello, viene introdotta una nuova disciplina dell'istituto prevedendo le diverse fattispecie e gli aspetti meramente procedurali.

Al riguardo, per i profili di quantificazione relativi alla lettera *n),* premesso che la legislazione vigente già ad oggi prevede il diritto di interpello in favore di tutte le

tipologie di contribuenti [10], occorre considerare che il comma 5 dell'articolo 11 come riformulato stabilisce un termine di 60 giorni dalla richiesta entro il quale l'amministrazione è tenuta a fornite risposta al quesito, e che la risposta, in forma scritta e corredata di motivazione, vincola ogni organo della Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Si stabilisce altresì che, nel caso la risposta non sia comunicata entro il termine, è previsto un meccanismo di silenzio-assenso da parte dell'amministrazione che equivale alla condivisione della soluzione prospettata dal contribuente. Per gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, che risultino comunque difformi dalla risposta o alla soluzione assentita tacitamente dall'Amministrazione è prevista la nullità radicale.

Sul punto, appare evidente che la nuova disciplina dell'istituto e il meccanismo di silenzio assenso in caso di mancata risposta nei termini previsti richiederà all'Agenzia delle entrate di dotarsi di competenze professionali idonee a fornire riscontri tempestivi e argomentati agli interpelli dei contribuenti, a pena di sancire la legittimità di prassi e comportamenti concernenti gli obblighi tributari da cui potrebbero scaturire effetti finanziari potenzialmente negativi. Sarebbe pertanto utile l'acquisizione di rassicurazioni sul grado di adeguatezza delle risorse professionali e strumentali già esistenti presso l'Agenzia delle entrate, ai fini dell'assolvimento delle attività previste in relazione al diritto di interpello, come riconfigurato dalle disposizioni in esame.

Riguardo al comma 3 dell'articolo 11, che stabilisce che la presentazione dell'istanza di interpello sia 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 saranno individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della

---

[10] A tale proposito, nel corso dell'audizione svoltasi nel maggio scorso davanti alla VI Commissione della Camera dei Deputati, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha evidenziato che la nuova disciplina, attraverso il ricorso generalizzato al contradditorio, mira alla riduzione delle procedure preventive di interpello "posto che in questi anni si è assistito ad un aumento considerevole del numero delle istanze presentate: nel solo anno 2022, ad esempio, l'Agenzia ha fornito complessivamente 17.731 risposte ad altrettante istanze di interpello". Nello specifico sono stati esposti i seguenti dati: "15.614 rese dalle Direzioni regionali (88 per cento del totale); 2.117 rese dalle Direzioni centrali della Divisione Contribuenti; a tal proposito si ricorda che le istanze sono trasmesse alle strutture centrali dell'Agenzia delle entrate dalle Direzioni regionali competenti, laddove ricorrano i requisiti della novità e complessità della questione interpretativa posta, nonché della rilevanza generale del chiarimento richiesto. Con riferimento alle singole tipologie di interpello, sono state rese: 15.707 risposte a interpelli ordinari (89 per cento del totale); 1.401 risposte a interpelli probatori; 272 risposte relative a interpelli c.d. anti-abuso; 351 risposte a interpelli disapplicativi. Come si evince dai dati appena riportati, la gran parte dell'attività di consulenza giuridica che impegna le strutture dell'Agenzia consiste nel fornire risposta alle istanze di interpello ordinario, che hanno registrato un significativo incremento nel corso degli ultimi 5 anni, passando dalle 7.108 del 2018 alle 15.707 del 2022, con un picco nel 2021, in cui sono pervenute ben 24.342 istanze. L'incremento dell'attività di consulenza si giustifica anche in conseguenza dell'introduzione delle numerose agevolazioni fiscali introdotte per affrontare la crisi economica dovuta agli effetti della pandemia. Ci si riferisce, in particolare, all'introduzione, nel 2020, della disciplina del Superbonus e dell'esercizio delle opzioni di sconto in fattura e di cessione del credito relativo ai bonus edilizi, a opera del decreto Rilancio (decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34). Si consideri che, solo in tema di Superbonus, sono pervenute all'Agenzia delle entrate 2.110 istanze nel 2020, 14.103 (pari al 58 per cento del totale degli interpelli) nel 2021 e 7.905 (pari al 50,3 per cento) nel 2022". Cfr. Agenzia delle entrate, audizione del Direttore dinanzi alla VI Commissione della Camera dei Deputati, 17 maggio 2023, pagine 6-7.

questione oggetto di istanza, andrebbe fornita una stima dei conseguenti introiti ipotizzabili a fronte di una puntuale illustrazione dei fabbisogni finanziari connessi alle esigenze di accrescimento e qualificazione formativa per il personale dell'Agenzia delle entrate.

Sulla lettera *o)*, considerato che l'abrogazione del comma 7 dell'articolo 12 ha finalità esclusivamente di coordinamento a seguito dell'introduzione dell'articolo 6-*bis* che disciplina l'applicazione del principio del contraddittorio, nulla da osservare.

Articolo 1, comma 1, lettera *p)*
(*Garante nazionale del contribuente*)

La lettera *p)* sostituisce l'articolo 13 concernente la figura del Garante nazionale del contribuente. In dettaglio, il comma 1 stabilisce che è istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma (in precedenza figura regionale) 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. Il comma 2 elenca i requisiti per la scelta del Garante. In particolare, il Garante nazionale del contribuente è scelto 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. Il comma 3 dispone che 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 comma 4 elenca i poteri del Garante nell'esercizio delle sue funzioni. Questi, 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: può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; 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; può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5, in materia di informazione del contribuente, e 12, in materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta; 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; 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.

La RT si limita a riferire che in attuazione del criterio di delega recato dall'articolo 4, comma 1, lett. *i)*, della legge n. 111/2023, la disposizione provvede alla modifica dell'art. 13 della legge n. 212 del 2000, istituendo la figura del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico che svolge rilevanti funzioni a tutela dei contribuenti, nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze tra soggetti tratti dalle categorie dei magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri.

Inoltre, evidenzia che il compenso annuo lordo del Garante nazionale del contribuente, come la misura del rimborso delle spese di trasferta dovute per i suoi eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede,

siano stabiliti nel limite massimo di € 329.000,00 annui, con regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (art. 2, comma 2).

Conferma che alle attività di segreteria e allo svolgimento delle funzioni tecniche a supporto del Garante nazionale del contribuente provvede il Dipartimento della giustizia tributaria del MEF nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Viene altresì stabilito che contestualmente all'entrata in vigore del predetto regolamento sono soppressi i Garanti del contribuente previsti dall'articolo 13 vigente.

Inoltre, fa presente che il vigente articolo 13 della legge n. 212 del 2000 prevede ad oggi la nomina di n. 21 Garanti del contribuente, uno per ogni regione o provincia autonoma, a ciascuno dei quali è corrisposto un compenso mensile lordo di euro 2.788,87, che su base annua risulta pari a 33.466,44 euro.

La spesa annua stanziata nel bilancio 2023 per il pagamento delle somme attribuite ai 21 Garanti regionali del contribuente è pari ad euro 771.585,00. Tale somma corrisponde a euro 702.795,24 per i compensi erogati, a cui va aggiunto l'importo di euro 59.737,60 a titolo di IRAP e l'importo di euro 9.052,16 a titolo di rimborso delle spese di trasferta. Considerando prudenzialmente il limite massimo retributivo del trattamento economico annuo onnicomprensivo nel pubblico impiego, quale compenso lordo da corrispondere al Garante nazionale, inclusi gli oneri annuali per il rimborso delle spese di trasferta, si stima un risparmio di spesa, a regime, dal 2025, destinato, anche mediante versamento all'entrata del bilancio dello Stato e successiva riassegnazione, al Fondo di cui all'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge 9 agosto 2023, n. 111.

Al riguardo per i profili di quantificazione, va preliminarmente evidenziato che la norma reca una nuova disciplina del Garante del contribuente, unica figura nazionale con sede in Roma, il cui mandato ha durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta, in luogo dei Garanti attualmente previsti a livello regionale. È stabilito che la figura sia scelta tra elevate professionalità accademiche e/o iscritte agli ordini professionali competenti; è altresì previsto che al rinnovato organo, in base a segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto, spetti il compito di rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali, ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi, potendo a tal fine accedere agli uffici finanziari per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. Lo stesso Garante dovrà relazionare semestralmente sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle Agenzie fiscali e al Comandante generale della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni, nonché annualmente al Governo e al Parlamento riferendo dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale. Sul piano organizzativo, ai fini dell'assolvimento dei relativi compiti, è previsto che il Garante nazionale disponga per le funzioni di segreteria e tecniche degli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle

finanze, nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Per i profili di stretta quantificazione, la RT evidenzia che il compenso annuo lordo del Garante, comprensivo della misura del rimborso delle spese di trasferta dovute per gli eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede, dovranno essere stabiliti nel limite massimo di euro 329.000,00 annui, con regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze. Contestualmente all'entrata in vigore del predetto regolamento saranno soppressi i Garanti del contribuente previsti in ogni regione o provincia autonoma dal vigente articolo 13 dello Statuto, cui è corrisposto un compenso mensile lordo di euro 2.788,87, che su base annua risulta pari a euro 33.466,44.

A tale proposito, pur non avendo particolari osservazioni in merito agli oneri della nuova configurazione dell'ufficio del Garante del contribuente, occorre comunque sottolineare che su tale soggetto graverà d'ora innanzi il carico di lavoro che attualmente risulta distribuito su ventuno analoghe figure previste in ambito regionale: andrebbero pertanto fornite rassicurazioni in merito alla piena sostenibilità dei relativi carichi di lavoro, a valere sulle risorse umane e strumentali in servizio presso il Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze[11] [12].

Venendo ai profili di copertura, dal momento che la RT evidenzia che gli stanziamenti previsti nel bilancio 2023 per il pagamento delle somme attribuite ai ventuno Garanti regionali del contribuente sono pari ad euro 771.585,00 annui, di cui euro 702.795,24 per i compensi erogati, a cui vanno aggiunti euro 59.737,60 a titolo di IRAP e l'importo di euro 9.052,16 a titolo di rimborso delle spese di trasferta, conseguendone all'esito del riordino risparmi di spesa a partire dal 2025, che verranno riassegnati al Fondo di cui all'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge delega n. 111 del 2023, nulla da osservare.

---

[11] Nel corso dell'audizione svoltasi dal Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la 6a Commissione del Senato lo scorso 17 luglio, questi ha dichiarato che "si prevede l'istituzione della figura del Garante nazionale del contribuente. Creando un nuovo Garante, di livello nazionale a differenza dei già esistenti Garanti del contribuente di livello regionale, si mira a rafforzare il sistema di tutele a beneficio del contribuente." Cfr. Agenzia delle entrate, audizione del Direttore dinanzi alla 6a Commissione del Senato, 17 luglio 2023, pagina 6.

[12] Nell'ultima Relazione annuale dei Garanti del contribuente si legge che "il rispetto dell'autonomia legislativamente prevista va valutato anche alla luce delle modalità di funzionamento dell'organo, al quale devono essere garantite le necessarie risorse umane, strumentali e finanziarie. In particolare, le dotazioni umane e strumentali sono assicurate dall'Agenzia delle entrate, con proprie risorse. A tale riguardo, la Convenzione triennale per gli esercizi 2021-2023 tra il Ministro e l'Agenzia (di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300) prevede che quest'ultima, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 212/2000, assicuri al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico e il personale necessario per lo svolgimento delle sue funzioni, fornendo risposta alle sue segnalazioni entro 30 giorni (articolo 3, comma 12). Tuttavia, secondo quanto già riportato nelle relazioni riferite agli anni precedenti, molti Garanti hanno osservato come questa posizione di dipendenza nei confronti dell'Agenzia delle entrate, per quanto riguarda la dotazione di risorse umane e strumentali, possa rischiare di compromettere non solo la terzietà e l'autonomia riconosciute *ex lege* a tale organo, ma anche la sua stessa operatività. Nello specifico, una delle richieste più frequenti avanzata dai Garanti è quella di avere una gestione autonoma dei protocolli per le pratiche di propria competenza e una casella Pec dedicata. Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, Relazione annuale sull'attività svolta dal Garante del contribuente, 2021, pagina 5.

Articolo 1, comma 2
(Clausola di invarianza finanziaria)

Il comma 2 prevede che all'attuazione delle disposizioni di cui agli articoli 6-*bis*, 10-*octies* e 10-*nonies* della legge 27 luglio 2000, n. 212, come introdotti, rispettivamente, dalle lettere *e)* e *m)* del comma 1, si provvede nei limiti delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

La RT si limita ad affermare che alle altre disposizioni, non richiamate, non si ascrivono effetti, tenuto conto che si tratta di interventi di natura procedurale che non incidono sul livello delle entrate.

Al riguardo, per i profili di copertura, andrebbe ribadito che la mera apposizione di clausole di neutralità, lungi dal costituire una soluzione meramente formale a fronte all'obbligo di copertura finanziaria dei nuovi e maggiori oneri previsto dalla legge di contabilità, comporta sempre la stretta osservanza anche di quanto espressamente stabilito dall'articolo 17, comma 6-*bis*, della stessa legge, come peraltro rilevato di recente anche dalla Corte dei conti[13], ovvero che dette clausole siano accompagnate da una RT recante la puntuale illustrazione dei dati e degli elementi idonei a comprovarne l'effettiva sostenibilità. Restando, almeno in linea di principio, sempre preclusa la possibilità di fare fronte a nuovi o maggiori oneri attraverso l'utilizzo di risorse già previste in bilancio, che a rigore dovrebbero scontare i soli fabbisogni di spesa previsti ai sensi della normativa vigente[14].

---

[13] Sul punto, va segnalato quanto affermato dalla Corte dei conti in merito alla necessità che tali clausole debbano essere sempre accompagnate da dati completi ed analitici a illustrazione e documentazione degli effetti delle nuove norme. La Corte ha infatti registrato anche nel I quadrimestre 2023 "una legislazione corredata di clausole di invarianza prive delle citate indicazioni nelle relative relazioni tecniche, in riferimento anche a spese obbligatorie. La mancata previsione, infatti, di costi aggiuntivi non esclude che possano effettivamente derivare dalle norme, in futuro, maggiori esigenze a legislazione vigente, con copertura a carico dei "tendenziali" e dunque aggravando il saldo, soprattutto a fronte di oneri di carattere obbligatorio. Tutto ciò, a meno di non ritenere che le disponibilità di bilancio a legislazione vigente siano quantificate in modo da presentare già margini per la copertura di eventuali incrementi di oneri conseguenti all'implementazione delle nuove normative previste: in tal caso si determinerebbe, però, una scarsa coerenza con il principio della legislazione vigente, che, anche nel nuovo sistema contabile, costituisce il criterio per la costruzione delle previsioni di bilancio al netto della manovra, come attesta la presenza, nella legge di bilancio, della Sezione II, dedicata, appunto, alla legislazione vigente (si ricorda che sull'argomento delle clausole di neutralità è intervenuta la sentenza n. 82 - punti 4-6 del Considerato in diritto) - del 21 febbraio u.s. della Corte costituzionale). Oltre al fatto di trattarsi di copertura non ammessa, si osserva che, in tali casi, quasi mai, infatti, la Relazione tecnica dà conto dei motivi della sussistenza di margini disponibili, sicché non appare chiaro se in effetti - attesa anche la frequente, scarsa chiarezza del rapporto tra la nuova legislazione e quella previgente nel singolo caso - si crei il rischio della necessità di futuri stanziamenti di bilancio. Ciò quando non si assiste, di fatto, come evidenziato, ad un capovolgimento del rapporto tra leggi onerose e stanziamenti di bilancio, nel senso che questi ultimi vengono costruiti *ex ante* già scontando gli effetti di norme ancora da approvare: in tal modo, si altera l'ordinato rapporto tra leggi e bilancio, laddove le prime dovrebbero costituzionalmente trovare autonoma copertura diversa da quella del ricorso al bilancio in essere.". Cfr. Corte dei conti, Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri, gennaio -aprile 2023, depositata il 7 luglio 2023, pagine 3-4.

[14] In presenza di clausole di neutralità, il Dipartimento della RGS la Ragioneria evidenzia che la RT "dovrà riportare i dati e gli elementi che giustifichino l'ipotesi di una assenza di effetti negativi sui saldi di finanza pubblica, fornendo indicazione delle risorse già previste in bilancio utilizzabili per le finalità indicate". Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della R.G.S., I.G.B., Circolare n. 32/2010, Paragrafo 4.3, pagina 4.

Articolo 2
(*Disposizioni finali e abrogazioni*)

L'articolo introduce norme volte a disciplinare il compenso e la tempistica di insediamento del nuovo Garante nazionale del contribuente, nonché la destinazione degli eventuali risparmi di spesa che dovessero derivare dall'istituzione del Garante medesimo. La norma abroga altresì, ai fini di un generale coordinamento normativo, una serie di norme in contrasto con le disposizioni previste dal decreto legislativo in commento

In particolare, il comma 1 stabilisce che le disposizioni di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) dello Statuto del contribuente, come introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera *l)* del testo in esame, trovano applicazione esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Il comma 2 prevede che con regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabiliti il compenso annuo lordo del Garante nazionale del contribuente, nel rispetto del limite di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (ovvero 240.000 annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente) , nonché la misura annua del rimborso delle spese di trasferta dovute per suoi eventuali accessi in uffici finanziari situati in comuni diversi da quello della sua sede, nel limite complessivo di spesa di 329.000 annui.

Il comma 3 prevede che i risparmi di spesa derivanti dall'attuazione dell'articolo 1, comma 1, lettera *p)*, sono destinati, anche mediante versamento all'entrata del bilancio dello Stato e successiva riassegnazione, all' apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 22, comma 3, secondo periodo, della legge 9 agosto 2023, n. 111.

Il comma 4 stabilisce che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono abrogati: a) l'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, in materia di autotutela dell'Amministrazione finanziaria; b) il decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37, recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria; c) il comma 2 dell'articolo 18 della legge 27 luglio 2000, n. 212, riguardante la nomina dei componenti del Garante del contribuente; d) il comma 4-*ter* dell'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, che dispone che la cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella; e) l'articolo 6 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, in materia di risposte alle istanze di interpello.

La RT si limita riferire che alle disposizioni non espressamente richiamate non si ascrivono effetti, tenuto conto che si tratta di interventi di natura procedurale, che non incidono sul livello delle entrate.

Al riguardo, per i profili di quantificazione, posto che con i commi 2-3 dell'articolo 2 vengono definiti i termini finanziari in base ai quali viene riconfigurata la figura del Garante del contribuente in organo nazionale, sarebbe opportuno integrare la RT facendo emergere in termini chiari la quantificazione dei risparmi stimati a regime a decorrere dal 2025.