

## Le principali modifiche allo statuto dei diritti del contribuente

---

Premessa .....	2
1. Principi generali.....	2
2. Il principio del contraddittorio .....	3
3. Chiarezza e motivazione degli atti.....	4
4. Divieto di bis in idem nel procedimento tributario .....	5
5. Divieto di divulgazione dei dati .....	6
6. Esercizio del potere di autotutela obbligatoria .....	7
7. Esercizio del potere di autotutela facoltativa.....	8
8. Strumenti di supporto ai contribuenti.....	8
8.1 Circolari .....	9
8.2 Consulenza giuridica .....	9
8.3 Consultazione semplificata .....	10
8.4 Interpello.....	11
9. Garante nazionale del contribuente .....	13

## PREMESSA

Nell'ambito della legge delega di riforma fiscale, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. n. 219 del 2023, che reca la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria.

Sono state apportate significative modifiche a numerose disposizioni statutarie, divenute ormai inadeguate a causa dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di giustizia dell'Unione Europea e della Corte europea dei diritti dell'Uomo, nonché di alcune interpretazioni restrittive adottate dalla giurisprudenza nazionale.

Si illustrano, di seguito, le principali modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 219 del 2023, con riferimento diretto agli articoli dello Statuto del Contribuente.

### 1. PRINCIPI GENERALI

L'articolo 1, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 219 del 2023 modifica l'articolo 1 dello Statuto del Contribuente, recante i principi generali.

In particolare, si precisa che le disposizioni dello Statuto del Contribuente hanno portata generale in quanto **si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario** e, dunque, anche all'Amministrazione finanziaria.

Secondo quanto riportato dalla relazione illustrativa al decreto, il riferimento a tutti i soggetti del rapporto tributario consente di estendere l'applicazione dei principi dello Statuto applicabili al contribuente anche a tutti gli altri soggetti passivi del tributo nonché ai destinatari di obblighi formali connessi all'adempimento tributario (dichiarativo e di versamento).

Viene introdotta una norma di carattere generale volta a garantire che tali disposizioni si conformano:

- a tutte le **norme della Costituzione rilevanti in materia tributaria**; rispetto alla formulazione previgente, dunque, esse non costituiscono più la sola attuazione del principio di uguaglianza (articolo 3 Cost.), del principio di legalità in materia tributaria (articolo 23 Cost.), della capacità contributiva e della progressività del sistema tributario (articolo 53 Cost.) e dei principi di buon andamento, imparzialità e organizzazione ex lege della pubblica amministrazione (articolo 97 Cost.);
- ai **principi dell'ordinamento dell'Unione Europea**;
- alla **Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo**.

Nella relazione illustrativa si chiarisce, inoltre, che in tal modo le disposizioni contenute nello Statuto possono svolgere una **funzione orientativa** per l'interpretazione di tutte le

norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell'ordinamento tributario italiano.

Il comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 219 del 2023 sostituisce l'articolo 1, comma 3 dello Statuto del Contribuente. Nella formulazione previgente, si affidava alle sole Regioni a statuto ordinario il compito di regolare le materie disciplinate dallo Statuto del Contribuente, in attuazione delle disposizioni in essa contenute.

Per effetto della novella 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.

Vengono inoltre introdotti 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 osservino le disposizioni dello Statuto del Contribuente concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela.

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 predetto comma 3-bis, potendo tuttavia prevedere livelli ulteriori di tutela.

## 2. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

L'articolo 1, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n. 219 del 2023 introduce il **principio del diritto al contraddittorio**, con la previsione di un nuovo articolo 6-bis nello Statuto del Contribuente.

Il comma 1 del nuovo articolo stabilisce che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (per tali intendendosi i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi) siano preceduti, a pena di annullabilità, da un **contraddittorio informato ed effettivo**.

Il comma 2 **esclude il diritto al contraddittorio 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 individua le **modalità atte a garantire il contraddittorio**. In particolare, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema del provvedimento

tributario atto a incidere sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica 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.

Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

Il comma 4 prevede che l'atto adottato all'esito del contraddittorio **tenga conto delle osservazioni del contribuente** ed è **motivato** con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

### 3. CHIAREZZA E MOTIVAZIONE DEGLI ATTI

L'articolo 1, comma 1, lettera f) del D.Lgs. n. 219 del 2023 apporta numerose modifiche all'articolo 7 dello Statuto del Contribuente, avente ad oggetto **chiarezza e motivazione degli atti**.

In particolare, il numero 1 modifica il comma 1 dell'articolo 7 che, nella previgente formulazione, prevedeva che gli atti dell'Amministrazione finanziaria fossero 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 faceva riferimento ad un altro atto, questo doveva essere allegato all'atto che lo richiamava.

Con le modifiche in esame, il predetto obbligo di motivazione è circoscritto ai soli atti dell'Amministrazione finanziaria autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (vale a dire i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi). Viene, inoltre, espunto il riferimento all'articolo 3 della legge n. 241 del 1990.

Di conseguenza, per effetto della novella, 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 dell'articolo 7 **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. Tali disposizioni 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.

Infine, 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.

#### **4. DIVIETO DI BIS IN IDEM NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO**

L'articolo 1, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 219 del 2023 introduce il nuovo articolo 9-bis nello Statuto del Contribuente, recante il **divieto di bis in idem** nel procedimento tributario.

Si prevede in particolare che, salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo **una sola volta per ogni periodo d'imposta**.

La relazione governativa al decreto di modifica chiarisce che restano ferme le esclusioni previste dalle disposizioni vigenti, in particolare in tema di accertamenti parziali in tema di imposte sui redditi e sull'Iva, di cui agli articoli 41-bis e 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 e di cui all'articolo 57, comma 4, D.P.R. n. 633/72, con riferimento agli elementi nuovi.

Si ricorda che l'articolo 41-bis fa riferimento al cosiddetto accertamento parziale, ovvero al caso in cui – senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice – i competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate, qualora dalle attività istruttorie nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non

dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile o l'esistenza di deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare.

L'articolo 43, comma 3, sopra richiamato prevede, invece, che fino alla scadenza del termine per l'accertamento delle imposte sui redditi, tale accertamento possa essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle Entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte. Analoghe disposizioni sono previste in materia di Iva dal D.P.R. n. 633 del 1972.

## 5. DIVIETO DI DIVULGAZIONE DEI DATI

Il nuovo articolo 9-ter dello Statuto del Contribuente disciplina il **divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti**.

In particolare, al comma 1, si prevede che, nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'Amministrazione finanziaria abbia il potere di **acquisire**, anche attraverso l'interoperabilità, **dati e informazioni riguardanti i contribuenti**, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge.

Il successivo comma 2 precisa, però, che **è fatto divieto alla medesima Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni così acquisite**, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati.

Si osserva che l'inserimento di una norma sul divieto di divulgazione dei dati del contribuente, salvo gli obblighi di trasparenza previsti per legge ove non espressamente derogati, è necessario a seguito del rafforzamento della protezione dei dati a livello dell'Unione europea, attuato dal Regolamento generale UE 2016/679 del 4 maggio 2016 sulla protezione e la circolazione dei dati personali.

Si ricorda, tuttavia, che l'articolo 23 del suddetto Regolamento UE contiene una clausola di salvaguardia applicabile alla materia tributaria, ammettendo che in tale ambito siano possibili restrizioni a carattere necessario e proporzionate al raggiungimento di obiettivi di interesse generale.

## 6. ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA OBBLIGATORIA

Il nuovo articolo 10-quater dello Statuto del Contribuente, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera m) del D.Lgs. n. 219 del 2023, reca norme volte a disciplinare l'esercizio del **potere di autotutela obbligatoria** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In base alla legislazione previgente, non sussisteva nel nostro ordinamento un obbligo generale di revoca in autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria al ricorrere di specifiche circostanze indicative di una palese insussistenza della pretesa tributaria. Si ricorda che l'istituto dell'autotutela tributaria è ad oggi disciplinato dall'articolo 2-quater del decreto-legge n. 564 del 1994 (rubricato appunto "Autotutela") e dal decreto del Ministro dell'Economia n. 37 del 1997. Si segnala che sia l'articolo 2-quater del decreto-legge n. 564 del 1994 sia il decreto del Ministro dell'Economia n. 37 del 1997 sono stati oggetto di abrogazione ai sensi dell'articolo 2, comma 4, lettere a) e b) del decreto in esame.

Il nuovo articolo, 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.

Nella relazione illustrativa si evidenzia che la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute) **abbia essenzialmente natura discrezionale**. L'articolo 4, comma 1, lett. h), della legge delega consente un intervento diretto a prevedere come obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi.

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, prevedendo che, 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, sia limitata alle ipotesi di dolo.

## 7. ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA FACOLTATIVA

L'articolo 10-quinquies, sempre di nuova introduzione, disciplina, invece, l'esercizio del **potere di autotutela facoltativa** da parte dell'Amministrazione finanziaria, indicando i **casi in cui l'esercizio del potere di autotutela non è obbligatorio**. Nello specifico, si prevede che fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater sopra esaminato (dove l'esercizio di autotutela è obbligatorio), 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**.

Risultano pertanto ricomprese nelle ipotesi di autotutela facoltativa, tra l'altro, tutte le ipotesi indicate nel decreto ministeriale n. 37 del 1997 non riportate all'articolo 10-quater tra le quali, ad esempio, la doppia imposizione, la mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza e la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Il comma 2 circoscrive l'ambito della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria nelle valutazioni prese ai fini dell'applicazione del presente articolo, stabilendo che trova applicazione il comma 3 dell'articolo 10-quater del medesimo provvedimento (Statuto dei diritti del contribuente): la responsabilità è limitata alle **ipotesi di dolo**.

## 8. STRUMENTI DI SUPPORTO AI CONTRIBUENTI

L'articolo 1, comma 1, alla lettera m), introduce nello Statuto del Contribuente l'articolo 10-sexies che indica gli **strumenti documentali** attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria supporta il contribuente nella conoscenza delle disposizioni tributarie.

Nello specifico, l'introdotta articolo 10-sexies stabilisce che l'Amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante:

- circolari interpretative e applicative;
- consulenza giuridica;



- interpello;
- consultazione semplificata.

## 8.1 Circolari

L'articolo 1, comma 1, alla lettera m), introduce nello Statuto del Contribuente l'articolo 10-septies che indica i contenuti propri delle circolari adottate dall'Amministrazione finanziaria e volte a supportare il contribuente nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie.

In particolare, l'introdotta articolo 10-septies, al comma 1, elenca i contenuti che devono contenere le circolari adottate dall'Amministrazione finanziaria.

La norma, pertanto, prevede che l'Amministrazione finanziaria adotti circolari per fornire:

- la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;
- approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;
- inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;
- 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, possa effettuare interlocuzioni preventive con soggetti istituzionali ovvero con ordini professionali, associazioni di categoria o altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché fare oggetto le medesime circolari di pubblica consultazione prima della loro pubblicazione.

## 8.2 Consulenza giuridica

L'articolo 1, comma 1, alla lettera m), inserisce l'articolo 10-octies nello Statuto del Contribuente che introduce nell'ordinamento tributario l'istituto della **consulenza giuridica** e indica i **soggetti che possono richiederla** all'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'introdotta articolo 10-octies, al comma 1, precisa che l'Amministrazione finanziaria offra, su richiesta, consulenza giuridica per fornire **chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale** che non riguardano singoli contribuenti:

- alle associazioni sindacali e di categoria;
- agli ordini professionali;
- agli enti pubblici o privati;
- alle Regioni e agli enti locali;
- alle amministrazioni dello Stato.

Il comma 2 dispone che la richiesta di consulenza giuridica **non ha effetto:**

- **sulle scadenze** previste dalle norme tributarie;
- **sulla decorrenza dei termini di decadenza.**

La consulenza, altresì, non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

### 8.3 Consultazione semplificata

L'articolo 1, comma 1, alla lettera m), inserisce nello Statuto del Contribuente l'articolo 10-nonies che prevede la possibilità di introdurre, disciplinandone l'accesso, il servizio di **consultazione semplificata** per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni.

Si prevede che l'accesso al predetto servizio sia offerto esclusivamente, oltre a tutte le persone fisiche, anche non residenti, alle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società a 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.

Tale servizio consiste nella possibilità di accedere gratuitamente, avvalendosi dei servizi telematici dell'Amministrazione finanziaria, 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 prassi in possesso dall'Amministrazione finanziaria, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.

La predetta 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. Si ricorda, a tale proposito, che il comma 2 citato stabilisce che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa.

Il comma 4 chiarisce che l'utilizzazione del servizio di consultazione semplificata di cui al presente articolo è **condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.**

## 8.4 Interpello

L'articolo 1, comma 1, lettera n), sostituisce interamente l'articolo 11 dello Statuto del Contribuente in materia di **interpello** ovvero – secondo la definizione dell'Agenzia delle Entrate – dell'istanza che il contribuente rivolge all'Amministrazione finanziaria prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione, all'applicazione o alla disapplicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali.

Il comma 1 dell'articolo 11, in proposito, specifica che il contribuente possa 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 dell'articolo 11 chiarisce, attraverso una modifica alla disciplina precedente, che l'interpello per l'adozione di specifici regimi fiscali sia 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, innovando la disciplina previgente, subordina la presentazione dell'interpello al **pagamento di un contributo**, destinato a finanziare iniziative per implementare la

formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui **misura** e le cui **modalità di corresponsione** sono individuate con **decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze** in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

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**. 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 previgente, che **la risposta all'istanza di interpello non è impugnabile**.



## 9. GARANTE NAZIONALE DEL CONTRIBUENTE

L'articolo 1, comma 1, alla lettera p), sostituisce integralmente l'articolo 13 dello Statuto del Contribuente, istituendo la nuova figura del **Garante nazionale del contribuente** (che prende il posto dei Garanti regionali del contribuente precedentemente istituiti presso ogni direzione regionale delle Entrate e direzione delle Entrate delle province autonome) come organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze per la durata di **quattro anni, rinnovabile una sola volta** tenuto conto della professionalità, produttività e attività svolta.

Il Garante nazionale del contribuente è scelto tra:

- magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo;
- avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.

Per quanto riguarda i **poteri**, il Garante nazionale del contribuente, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria:

- 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.

Dipartimento Scientifico

**Fondazione Studi  
Consulenti del Lavoro**  
Consiglio Nazionale dell'Ordine

A cura di  
**Sergio Giorgini** (coordinamento)