

ACCERTAMENTO

Considerazioni sulla riforma dello Statuto del Contribuente

di **Luigi Ferrajoli**

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023** ha apportato modificazioni allo **Statuto dei diritti del contribuente**, contenuto nella **L. 212/2000**, attraverso una **serie di aggiunte e sostituzioni** ai relativi articoli. Ciò conformemente ai principi e criteri direttivi per la **revisione dello Statuto** dei diritti del contribuente e l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio**.

Il [comma 3-bis, dell'articolo 1, L. 212/2000](#), come modificato, prevede che le Amministrazioni statali debbano osservare le disposizioni 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**;
- l'**autotutela**.

Vengono così codificate le **tutele** e **garanzie** che risultano imprescindibili nel rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad **informare il contribuente** nei seguenti casi:

- a) **prima di procedere all'iscrizione a ruolo**;
- b) in caso di **esercizio di attività istruttorie di controllo**.

Nell'attuale testo normativo è stato **rafforzato il principio del contraddittorio**, che deve guidare i rapporti tra il Fisco e il contribuente. In particolare, l'[articolo 6 bis, L. 212/2000](#), di nuova introduzione, stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dal comma 2, della medesima disposizione, **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti**, a pena di **annullabilità**, da un **contraddittorio informato ed effettivo**.

Non sussiste il diritto al contraddittorio esclusivamente per gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta 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 **principio del contraddittorio**, traente origine dalle disposizioni di cui al richiamato [articolo 6 bis, L. 212/2000](#), garantisce, dunque, il **diritto del destinatario dell'atto di esporre le sue difese, completata l'istruttoria e prima del provvedimento impositivo**, e corrisponde al dovere dell'Amministrazione finanziaria, in adempimento dell'[articolo 97 della Costituzione](#), di **aggiornare l'istruttoria "aprendo una finestra" sulle eventuali allegazioni dell'interessato**.

Le modifiche sono entrate in vigore lo scorso **30.4.2024**.

Ulteriormente, lo Statuto del contribuente prevede i requisiti per la **chiarezza** e la **motivazione** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, nonché la **tutela dell'affidamento** e della **buona fede**. Con riferimento all'ultimo aspetto, il **secondo comma dell'articolo 10, L. 212/2000**, è stato parzialmente modificato dal D.Lgs. 219/2023 ed oggi 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 od errori dell'amministrazione stessa"***.

È rimasta **immutata** e, dunque, **confermata**, la disposizione secondo cui **le sanzioni non sono comunque irrogate** quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria**, ovvero quando si traduce in una **mera violazione formale senza alcun debito di imposta**; in ogni caso, **non determina obiettiva condizione di incertezza, la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria**.

Infine, il D.Lgs. 219/2023 ha introdotto l'[articolo 10 quater, L. 212/2000](#), che prevede, in capo all'Amministrazione finanziaria, il potere di **autotutela obbligatoria** con il ricorrere di determinate circostanze, **tassativamente individuate** nella fattispecie. Dall'esercizio di tale potere consegue l'**annullamento**, anche parziale, di atti di imposizione ovvero la **rinuncia** all'imposizione stessa. Questo **senza necessità di istanza di parte**, anche in **pendenza di giudizio** o in caso di **atti definitivi**.

I casi di **manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione** devono avere per oggetto:

- a) **errore di persona**;
- b) **errore di calcolo**;
- c) **errore sull'individuazione del tributo**;



- d) errore **materiale del contribuente**, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- e) errore sul **presupposto d'imposta**;
- f) mancata considerazione di **pagamenti di imposta** regolarmente **eseguiti**;
- g) mancanza di **documentazione successivamente sanata**, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Il **secondo comma dell'[articolo 10 quater, L. 212/2000](#)**, prevede, tuttavia, che l'**obbligo di autotutela non sussiste** in caso di **sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**, nonché **decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione**.