



Alcune prime osservazioni sul “nuovo” Statuto dei diritti del contribuente (*)

1. Una breve premessa

Sono molte le novità recate dal D.lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 contenente modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente. Almeno a nostro avviso, le più importanti riguardano:

- il divieto di analogia nell’applicazione delle norme tributarie;
- l’obbligo del contraddittorio, per il quale gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un confronto informato ed effettivo;
- l’annullabilità e la nullità degli atti e i vizi di notificazione;
- l’autotutela obbligatoria e facoltativa;
- il principio del legittimo affidamento.

Esaminiamo qui per grandi linee queste modifiche, non senza aver prima sommariamente sottolineato alcuni principi generali introdotti con l’art. 1, comma 1, i quali fanno dello Statuto del contribuente una sempre più privilegiata fonte normativa che, pur non avendo natura costituzionale, orienta fortemente l’interpretazione di tutte le norme tributarie e contribuisce a rafforzare la certezza del diritto in campo tributario. È chiaro in tale senso l’art. 1 quando precisa che le disposizioni dello Statuto:

- hanno portata generale in quanto si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario;
- sono esplicitamente coerenti alle norme della Costituzione, nonché ai principi dell’ordinamento dell’UE e della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo;
- soprattutto, costituiscono criteri privilegiati di interpretazione della legislazione tributaria.

Ponendosi su questa linea, la lett. a) n. 2 dello stesso art. 1 chiarisce che non solo le Regioni, ma anche gli enti locali, nell’ambito delle rispettive competenze devono regolare le materie disciplinate dallo Statuto, nel rispetto ovviamente del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino così come definite dai principi stabiliti dalla l. n. 212 del 2000. Coerente con questa

* Questo contributo è stato redatto da Franco Gallo. Hanno collaborato attivamente Andrea Fedele, Valeria Mastroiacovo e Pierpaolo Maspes.

disposizione è il nuovo comma 3-ter che pone a Regioni ed enti locali il divieto di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dai principi richiamati dallo Statuto.

2. Il divieto di analogia

La prima norma da considerare è quella riguardante il divieto di analogia, e cioè l'art. 1, comma 1, lett. b) del richiamato D.lgs., la quale peraltro non richiede particolari approfondimenti. È infatti chiara la precisazione in essa contenuta che «le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in essa considerati».

Coerente con la *ratio* alla base della disposizione è la lett. c) dello stesso art. 1, comma 1, la quale, modificando l'art. 3 dello Statuto, dispone espressamente che, salvo le norme interpretative espressamente qualificate come tali «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, fermo restando il divieto di applicazione retroattiva anche delle presunzioni legali».

3. Il principio del contraddittorio

3.1. Una delle integrazioni più importanti introdotte dal D.lgs. n. 219 riguarda il principio del contraddittorio.

Al riguardo, il nuovo art. 6-bis dello Statuto stabilisce al comma 1 che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria «devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, con esclusione solo per gli atti automatizzati di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto ministeriale, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione».

Tale principio spiegherà i suoi effetti con riguardo sia a tutti gli atti impositivi, ivi inclusi quelli provenienti dagli enti locali e relativi al recupero dei crediti d'imposta, sia ai provvedimenti espliciti di rigetto di istanze di rimborso, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992.

La prima domanda al riguardo è la seguente: il riferimento agli atti autonomamente impugnabili che devono essere preceduti dal contraddittorio vale anche per i c.d. atti atipici, impugnabili in via facoltativa, quelli, per capirci, non esplicitamente individuati, ma che nel passato sono stati di volta in volta individuati dalla Corte di cassazione in via interpretativa per il loro effetto provvedimentale?

Quanto poi all'esclusione dal contraddittorio degli atti automatizzati, rimessa a un decreto del ministro dell'economia e delle finanze, si rileva che essa ha l'effetto di tener fuori dal nuovo regime le ipotesi di cui agli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600, e cioè la liquidazione delle imposte dovute in base a dichiarazione assoggettate al controllo formale, per le quali resta fermo il procedimento che attualmente le governa, nonché le sanzioni di annullabilità previste dall'art. 6, comma 5, l. 212 del 2000 per le ipotesi di omessa comunicazione laddove sussistano «incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione».

In relazione a questi casi di esclusione, vengono alla mente, in verità, alcuni esempi di atti che sarebbe invece opportuno ricondurre alla regola generale del contraddittorio. Soprattutto, *a)* le cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale; *b)* gli avvisi di liquidazione in cui i tributi siano di "pronta liquidazione" (ad esempio, l'avviso di liquidazione emesso a seguito di richiesta di registrazione dell'atto); *c)* gli accertamenti parziali emessi sulla base

del solo incrocio di dati come, ad esempio, quelli per le locazioni non dichiarate, ma registrate o per redditi assoggettati a ritenuta d'acconto.

La nuova normativa prevede anche che il contraddittorio debba essere "omogeneo", nel senso che deve trovare applicazione a tutte le tipologie di tributi armonizzati e non armonizzati, a prescindere dalle modalità di effettuazione della verifica fiscale, e cioè al fatto che esse siano effettuate *in loco* o a tavolino. Questo intervento legislativo è importante, perché dovrebbe superare quell'orientamento giurisprudenziale che finora ha previsto un obbligo di contraddittorio con tali modalità solo per i tributi armonizzati.

3.2. Merita pure particolare attenzione il comma 4 del nuovo art. 6-*bis*, che stabilisce che «l'atto adottato all'esito del contraddittorio» deve tenere conto «delle osservazioni del contribuente» e deve essere «motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere».

È questa una norma di fondamentale importanza per l'intero procedimento accertativo tributario in quanto:

- da una parte, estende alla generalità degli accertamenti le tutele apprestate dalla più innovativa disciplina sul contraddittorio endoprocedimentale, tutele fino ad oggi limitate ad alcune delle ipotesi di contraddittorio presenti nel nostro ordinamento (ad esempio, art. 5-*ter* del D.lgs 218 del 1997);

- dall'altra prevede, a differenza della previgente versione dello Statuto, che l'inosservanza della regola del contraddittorio (e, soprattutto, l'inadempimento dell'obbligo di motivazione rafforzata) è censurabile in sede giurisdizionale come motivo di annullabilità dell'atto. Sebbene tale conclusione non sia esplicitata nel nuovo dettato normativo, ad essa dovrebbe agevolmente giungersi in ragione del disposto del successivo nuovo art. 7-*bis*, nel quale viene, appunto, prevista l'annullabilità degli atti dell'AF «per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla partecipazione del contribuente». E tali devono considerarsi, appunto, quelle che prevedono il contraddittorio obbligatorio.

4. L'invalidità degli atti impositivi e dell'attività istruttoria

4.1. Veniamo ora a considerare le nuove disposizioni sull'invalidità degli atti contenute negli artt. 7, 7-*bis*, 7-*ter*, 7-*quater*, 7-*quinqies* e 7-*sexies*.

Va ricordato, innanzitutto, che il nuovo comma 1 dell'art. 7:

- introduce finalmente l'obbligo di motivazione riguardo agli atti "autonomamente impugnabili", esclusi gli atti prodromici ed endoprocedimentali (come gli avvisi a seguito di liquidazione e controllo formale, *ex* artt. 36-*bis* e 36-*ter*) e gli atti della riscossione che non costituiscono un primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria;

- sancisce l'obbligo di indicazione dei mezzi di prova attraverso l'estensione alle altre imposte della disciplina dell'IVA (che già prevedeva l'onere per l'AF di indicare gli elementi probatori alla base dell'atto), con il conseguente superamento della distinzione tra motivazione e prova, spesso valorizzata dalla giurisprudenza della SC per consentire all'AF l'integrazione degli elementi su cui si fonda l'accertamento in sede processuale;

- conferma espressamente la possibilità di motivazione *per relationem*, alla condizione, però, che l'atto cui essa fa riferimento sia allegato.

Questa nuova disciplina è sicuramente apprezzabile. L'espressa previsione dell'obbligo di indicazione dei mezzi probatori dovrebbe, infatti, risolvere in modo definitivo il problema di fondo che in tema di motivazione dell'atto di accertamento ha assillato la dottrina e la giurisprudenza, e cioè se tutte le prove a base della pretesa tributaria debbano essere indicate in via obbligatoria nell'atto o, invece, vi sia la possibilità di loro integrazione in sede processuale. Il tenore letterale del suddetto comma 1 è esplicito nel dare una risposta a tale problema nel senso dell'obbligatoria indicazione.

Tale risposta è rafforzata dal successivo comma 1-*bis*, il quale fissa appunto categoricamente il divieto per l'AF di successiva modifica, integrazione e sostituzione dei fatti e dei mezzi di prova su cui si fonda l'atto. Attraverso questa norma si dovrebbe superare agevolmente anche quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'integrazione della motivazione in sede giudiziale potrebbe essere ammessa qualora non abbia leso il diritto di difesa del contribuente ovvero quando i fondamenti dell'atto impugnato siano comunque in qualche modo "percepibili" in fase procedimentale (cfr. per tutte Cassazione, n. 28560/2021).

Il che significa che le uniche integrazioni probatorie consentite in sede processuale potranno essere, d'ora in poi, solo quelle relative alla necessità di confutare le difese contenute nel ricorso del contribuente. Il complesso di tali norme dovrebbe insomma chiarire, una volta per tutte, che se le fonti di prova – e cioè i fatti costitutivi della pretesa impositiva – non sono indicate in sede procedimentale e, in particolare, in sede di accertamento, l'AF non potrà integrarle nel processo, con conseguente mancato assorbimento dell'onere probatorio gravante sulla stessa.

Spetterà alla giurisprudenza di dare applicazione a tale complesso di norme, alla luce anche di una lettura sistematica delle altre dello Statuto – in particolare, gli artt. 1-*bis* e art. 7, comma 5-*bis* del d. lgs. 546 del 1992 – la cui applicazione sia tale da garantire al contribuente di valutare compiutamente l'opportunità di impugnare l'atto.

4.2. Degni di particolare attenzione sono i conseguenti principi di delega dei richiamati artt. da 7-*bis* a 7-*sexies* che riguardano in modo specifico l'annullabilità, la nullità e l'irregolarità degli atti impositivi, dell'attività istruttoria, delle notificazioni dell'AF e degli atti della riscossione.

L'obiettivo che con essi si è voluto finalmente raggiungere è quello di indurre l'Amministrazione a seguire le regole del giusto procedimento, elevando – come afferma espressamente l'art. 7-*bis* – a causa di invalidità «tutte le violazioni procedurali e provvedimentali che impediscono la piena cognizione e l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento». Dalla lettura di tali disposizioni appare evidente la volontà del legislatore delegato di fornire una regola a tutte le possibili forme di invalidità degli atti e delle attività poste in essere in sede di attuazione del prelievo fiscale.

In particolare, l'art. 7-*bis*, accanto ai vizi derivanti dalla violazione di legge suscettibili di essere dedotti a pena di decadenza dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria e non rilevabili d'ufficio, contempla:

– da un lato, i vizi di nullità (ora da intendere in senso proprio), che «possono essere sempre eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito» (art. 7-*ter*);

– dall'altro lato, le mere irregolarità identificate nella «mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, comma 2», ossia di quelle informazioni c.d. difensionali volte a facilitare il privato nella successiva eventuale attività di *compliance* o difensiva.

Il successivo art. 7-ter completa la disciplina indicando i vizi che determinano l'invalidità-nullità in senso stretto dell'atto e possono essere eccepiti sia in sede amministrativa (riesame-autotutela-rimborso), sia in sede giudiziale e rilevati d'ufficio in ogni stato e grado del processo. Essi si risolvono nelle seguenti tradizionali cause di nullità:

- difetto assoluto di attribuzione (carezza di potere);
- violazione o elusione di giudicato;
- altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al D.lgs. n. 219 del 2023 (le c.d. nullità testuali).

Sono tutte ipotesi di invalidità che delineano un regime applicabile in via eccezionale, e cioè solo nei casi in cui l'atto sia affetto da uno dei vizi tipizzati dall'art. 7-ter ovvero da una norma entrata in vigore successivamente al decreto attuativo.

La prima positiva osservazione che viene spontaneo fare al riguardo è che con questi interventi si è finalmente inteso abbandonare la tradizionale impostazione monistica delle invalidità tributarie incentrate sull'unico regime di nullità degli atti impositivi viziati per approdare ad un modello duale di nullità-annullabilità da tempo auspicato da buona parte della dottrina sulla falsariga di quanto avvenuto nel settore amministrativo generale con gli artt. 21-septies e 21-octies della l. 241 del 1990.

Il dato positivo di questa disciplina è, in particolare, che per effetto di essa tutte le ipotesi di nullità contemplate dalle singole leggi di imposta entrate in vigore prima del 18 gennaio 2024 si devono oggi correttamente ricondurre non al regime della nullità propriamente intesa di cui all'art. 7-ter dello Statuto, bensì a quello dell'annullabilità dell'atto impositivo di cui al richiamato art. 7-bis dello Statuto stesso. Il D.lgs. n. 219 ha infatti modificato tutte quelle disposizioni, interne allo Statuto del contribuente, che prevedevano ipotesi testuali di nullità, riqualificandole correttamente quali ipotesi di annullabilità (tra queste, in particolare, l'art. 11, comma 3 dello Statuto, il quale prevedeva la nullità dell'atto difforme da una precedente risposta all'interpello, ora trasfuso all'interno del comma 5 dell'art. 11, secondo cui l'atto è invece annullabile). Sono rimaste invariate, salvo successivi coordinamenti normativi, le disposizioni esterne, con conseguente necessità di interpretarle in senso conforme alle nuove previsioni.

Detto ciò, va comunque sottolineato che le cause di nullità in senso stretto indicate dall'art. 7-ter sono solo delle ipotesi scolastiche dei vizi determinanti l'invalidità. Il che, fermo restando l'espresso giudizio in linea di massima positivo, porta a porci, in prima battuta e in linea teorica, anche le seguenti domande:

- quali margini residuano per l'introduzione di nuove ipotesi di nullità?
- è possibile nel sistema processuale tributario di impugnazione-merito proporre un'azione di mero accertamento della nullità fuori dalle specifiche ipotesi stabilite dalla norma?
- il giudice tributario ha il potere di dichiarare nullo, anche incidentalmente, il provvedimento amministrativo?

4.3. Quanto poi ai vizi che non determinano l'invalidità in senso stretto dell'atto, gli artt. 7-*quater* e 7-*quinquies* fanno riferimento a quelle irregolarità consistenti in omissioni o erronee indicazioni delle c.d. "informazioni difensionali" di cui all'art. 7, comma 2 dello Statuto e danno la definizione in negativo del perimetro dell'annullabilità degli atti, delineando le ipotesi che non danno luogo ad invalidità. E trattano anche dei vizi che, pur non determinando l'invalidità in senso stretto dell'atto, lo rendono però inutilizzabile. Sono questi i casi sia del superamento dei termini di

permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, sia di altri vizi istruttori quali la violazione del domicilio e della corrispondenza, sia dei mezzi di prova acquisiti illegittimamente.

Tali disposizioni pongono i seguenti quesiti:

– il divieto di utilizzabilità delle acquisizioni oltre i termini temporali va riferito solo alle acquisizioni presso il contribuente o anche a quelle presso terzi?

– quali sono le conseguenze dell'utilizzo delle prove illegittimamente acquisite? Che significato ha, in particolare, l'inutilizzabilità di prove non considerate espressamente nulle o annullabili? È un ulteriore seppur anomalo e implicito requisito giuridico di invalidità o un nuovo mero requisito di inefficacia di un atto che rimane giuridicamente valido?

– l'inutilizzabilità delle prove non sanzionate con la nullità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio?

5. L'autotutela obbligatoria e facoltativa

Un più lungo discorso meriterebbero le disposizioni sull'autotutela obbligatoria e facoltativa. Ci si limita qui ad alcune osservazioni.

L'art. 10-*quater* stabilisce che l'AF 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, limitatamente ai tassativi casi elencati dallo stesso articolo di manifesta illegittimità dell'atto e dell'imposizione. L'art. 10-*quinquies*, a sua volta, dispone che, «fuori dei casi di cui al precedente articolo, l'AF può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di un'illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione».

È evidente la differenza tra le due norme: nel caso di cui all'art. 10-*quater* l'AF procede (*rectius* deve procedere) all'autotutela. Nel caso dell'art. 10-*quinquies*, essa può (non deve) procedere all'annullamento o alla rinuncia per ragioni di illegittimità e infondatezza diverse da quelle indicate dall'art. 10-*quater*.

Il primo problema che emerge dalla lettura di tali norme è se il rifiuto di autotutela sia impugnabile. Finora la Suprema Corte ha ritenuto che il contribuente non potesse «contestare la fondatezza della pretesa che avrebbe potuto e dovuto far valere in sede di impugnazione, prima che l'atto divenisse definitivo, anche considerato che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa» (Cass. nn. 26907, 25659, 15754 del 2023). Ora il nuovo regime introduce, almeno per le ipotesi di autotutela obbligatoria, una posizione giuridica pienamente tutelata in capo al contribuente.

Quanto in particolare all'autotutela facoltativa, tutto sta a vedere quali siano i limiti di essa e, in particolare, quale sia il confine con l'accertamento integrativo e che valore abbia la regola dell'"unicità" dell'accertamento.

È importante notare subito che sul punto è intervenuta recentemente un'ordinanza della Corte di cassazione, sez. V, del 1° dicembre 2023, n. 33365, che ha rimesso alle SS.UU. la scelta di decidere sui seguenti contrastanti orientamenti, l'uno favorevole al Fisco e l'altro al contribuente. Provo a riassumerli.

Secondo l'orientamento favorevole all'AF, l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva avrebbe carattere generale e sarebbe diretto legittimamente alla rimozione dell'atto originario viziato,

con effetti *ex tunc*, incontrando due soli limiti: il formarsi di un giudicato sull'atto originario; lo spirare del termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione del nuovo avviso di accertamento. In tali casi, l'esercizio di tale potere involgerebbe vizi non solamente formali, ma anche sostanziali e sarebbe correlato all'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate.

Secondo l'orientamento favorevole al contribuente il principio di unitarietà dell'avviso di accertamento non consentirebbe, invece, di sostituire in via di autotutela facoltativa un avviso con un altro che rechi una maggiore pretesa impositiva. Ciò sul presupposto che l'interesse posto a fondamento dell'esercizio del potere di autotutela non è quello generale alla rimozione dell'atto, ma quello, proprio ed individuale, del contribuente destinatario dell'atto illegittimo, con il conseguente corollario che non sia possibile l'esercizio del potere di autotutela in *malam partem*.

Spetterà all'interpellata SC e, naturalmente, alla dottrina dare una risposta a tali interrogativi. Dovranno dirci se l'esercizio facoltativo del potere di autotutela tributaria, correlato alla sussistenza di vizi sostanziali (e non solo formali), costituisca un ulteriore accettabile deroga al principio dell'unicità dell'accertamento, tenuto conto, da una parte, degli artt. 43, comma 3 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 che disciplinano appunto l'istituto dell'accertamento integrativo, dall'altra, della diversità strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo.

6. Il legittimo affidamento

Anche l'intervento sul legittimo affidamento suscita qualche interrogativo. Alla norma originaria dello Statuto (l'art. 10, comma 2), che dispone l'esclusione di sanzioni e interessi in presenza di un legittimo affidamento, il D.lgs. n. 219 ha aggiunto: "*Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti*".

Suscita perplessità la difforme applicazione del principio generale del legittimo affidamento ai "*tributi unionali*" rispetto agli altri tributi, che potrebbe dar luogo a irragionevoli differenziazioni. Non sono infatti chiare le ragioni per cui il legittimo affidamento escluderebbe la debenza dell'imposta (oltre a quella delle sanzioni e degli interessi) solo per i tributi armonizzati e non anche per i tributi "domestici".

Inoltre, entrando più nel merito, va considerato che la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea sancisce che l'imposta non può essere richiesta in tutti i casi in cui si sia prodotto un legittimo affidamento e non già solo nei limitati casi previsti dal periodo ora aggiunto al comma 2 dell'articolo 10 dello Statuto. Limitare la non debenza dell'imposta ai casi in cui siano intervenuti mutamenti nella giurisprudenza unionale o negli atti unionali contrasta quindi con l'applicazione dei principi unionali in materia di legittimo affidamento. Peraltro, il caso di mutamenti nella giurisprudenza unionale, ora contemplato dalla novellata norma dello Statuto, può difficilmente verificarsi, alla luce dell'applicazione del principio del precedente e delle conferme nell'esperienza storica.