



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia, 23/01/2024

COMMISSIONE CONSULTIVA CONTENZIOSO
TRIBUTARIO

Statuto del contribuente: cosa cambia con il decreto attuativo

*Entra in vigore il 18 gennaio 2024 - D.Lgs. n. 219 del 30 dicembre
2023*

Dott. Michele Vitello



Divieto di analogia

Il divieto di analogia è introdotto con l'art. 1, comma 1, lettera b), che introduce un nuovo comma 4-bis all'[art. 2](#) (chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie) dello [Statuto del contribuente](#), contenuto nella [L. n. 212 del 2000](#).

In tal modo è introdotto un principio applicativo restrittivo, precisando 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 esse considerati.**

In questo modo si vuole escludere la possibilità di interpretazione analogica delle norme tributarie.



Statuto del contribuente: cosa cambia con il decreto attuativo

La lettera c) modifica l'art. 3 dello Statuto, relativo all'efficacia delle leggi tributarie nel tempo. In linea generale l'art. 3, comma 1, dispone che, salvo le norme interpretative, espressamente qualificate come tali, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

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.

Con una disposizione aggiuntiva, si introduce poi il **divieto di applicazione retroattiva delle presunzioni legali**.



Principio del contraddittorio

L'art. 1, comma 1, lettera e), introduce un nuovo art. 6-bis allo [Statuto del contribuente](#), di cui alla [L. n. 212 del 2000](#).

Il comma 1 del nuovo articolo 1 stabilisce che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono 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 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.



Statuto del contribuente: cosa cambia con il decreto attuativo

Quanto alle modalità atte a garantire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo.

Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.



Chiarezza e motivazione degli atti

L'art. 1, comma 1, lettera f) apporta numerose modifiche all'[art. 7](#) dello [Statuto del contribuente](#), di cui alla [legge n. 212 del 2000](#), riguardante la **motivazione degli atti**.

In particolare, il numero 1 modifica il comma 1 dell'art. 7 citato che, nella vigente formulazione, prevede che **gli atti dell'amministrazione finanziaria siano motivati** secondo quanto prescritto dall'[art. 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.



Statuto del contribuente: cosa cambia con il decreto attuativo

Con le modifiche in esame il predetto obbligo di motivazione è circoscritto agli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Viene espunto il riferimento all'[art. 3](#) della [legge n. 241 del 1990](#) e, per effetto delle modifiche, **la motivazione reca i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione**

Viene altresì modificato l'obbligo di allegare gli atti cui si fa riferimento nella motivazione: in tal caso l'obbligo è escluso qualora l'atto richiamante 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.

Il numero 3 introduce i nuovi commi da 1-bis a 1-quater all'art. 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.*

Il comma 1-ter prevede che 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.*



Annullabilità degli atti

Il nuovo decreto legislativo introduce un **nuovo art. 7-bis** allo Statuto riguardante **l'annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria**, per cui gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria *sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.*

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.



Nullità degli atti

Il **nuovo art. 7-ter** dello Statuto è rubricato nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria, per cui gli atti dell'amministrazione finanziaria *sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.*

I vizi di nullità possono essere **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.



Vizi delle notificazioni

Il **nuovo art. 7-sexies** dello Statuto reca i vizi delle notificazioni, per cui 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 dai casi *di cui al primo periodo*, 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.**

L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne **comporta l'inefficacia.**

A decorrere dalla data di entrata in vigore della nuova disposizione, 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.



Conservazione degli atti

Con l'art. 1, comma 1, lettera h) del nuovo provvedimento si modifica l'[art. 8](#) dello [Statuto del contribuente](#), recante disposizioni in tema di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente. Con le modifiche in esame **l'obbligo di conservazione degli atti a fini tributari per non più di dieci anni è esteso alle scritture contabili e si chiarisce che l'obbligo riguarda non solo la conservazione, ma altresì l'utilizzazione dei predetti atti.** Con una modifica di chiusura si chiarisce che **il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione**



Autotutela obbligatoria

Si amplia la casistica delle ipotesi di **autotutela obbligatoria ad altre fattispecie**, quali la *mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti*, la *manca di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza* e *l'errore sul presupposto dell'imposta* e si innalza a un anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto.



Garante nazionale del contribuente

Inoltre, con il nuovo decreto legislativo si istituisce il Garante nazionale del contribuente, **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 ed 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.*





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

BRESCIA

Brescia, 23/01/2024

COMMISSIONE CONSULTIVA CONTENZIOSO
TRIBUTARIO

**Grazie per
l'attenzione**

Dott. Michele Vitello

