INDICE

Premessa 8

Capitolo 1 - Storia della legislazione fiscale 10
1.1 Nascita del Regno d'Italia e sistema tributario 11
1.2 La prima riforma tributaria dell'Italia Unita 11
1.3 Il sistema fiscale italiano fino alla Seconda Guerra Mondiale 11
1.4 Nuove imposte istituite con la riforma dell'anno 1974 12
1.5 Riforme più recenti 12
1.6 Entrata in vigore dello statuto dei diritti del contribuente 13
1.7 Novità strutturali dello statuto dei diritti del contribuente rispetto alla legislazione precedente 13
1.8 Ultime modifiche allo statuto dei diritti del contribuente 13

Capitolo 2 - Principi generali contenuti nello statuto dei diritti del contribuente e caratteri fondamentali della legislazione tributaria 14
2.1 Principi generali dello statuto dei diritti del contribuente e caratteri della legislazione tributaria 15
2.2 Amministrazioni statali e statuto dei diritti del contribuente 15
2.3 Oneri per gli enti locali in materia tributaria 15
2.4 Tecnica di formulazione delle norme tributaria 16
2.5 Contenuto delle norme tributarie 16
2.6 Limitazioni temporali delle leggi tributarie 17

Capitolo 3 - Obblighi di informazione dell'Amministrazione Finanziaria 18
3.1 Diritto all'informazione del contribuente 19
3.2 Informazioni circa la normativa tributaria 19
3.3 Informazioni al contribuente sul contenuto degli atti normativi interni dell'Amministrazione Finanziaria 19
3.4 Obblighi di informazione 20
3.5 Comunicazione dei provvedimenti amministrativi 20
3.6 Onere di informazione circa i fatti favorevoli al contribuente 20
3.7 Modulistica necessaria alle dichiarazioni fiscali 20
3.8 Richiesta di informazioni al contribuente e iscrizione degli importi a ruolo 21
3.9 Divieto di iscrizione a ruolo 21

Capitolo 4 - Nuove modalità dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria 22
4.1 Principio del contraddittorio 23
4.2 Limitazione del diritto al contraddittorio 23
4.3 Applicazioni del contraddittorio 27
4.4 Esercizio del diritto al contraddittorio 27
4.5 Effetti delle osservazioni presentate da parte del contribuente 28

Capitolo 5 - Disciplina dell'invalidità degli atti dell'Amministrazione Finanziaria 29
5.1 Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria 30
5.2 Requisiti formali dei provvedimenti emessi dall'Amministrazione Finanziaria 30
5.3 Diritto di difesa del contribuente nei confronti dei vizi del contenuto dei provvedimenti emessi dall'Amministrazione Finanziaria 31
5.4 Provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria e modalità di tutela del diritto di difesa

del contribuente ... 31
5.5 Vizi dei provvedimenti emessi in materia tributaria ... 31
5.6 Il più grave dei vizi dei provvedimenti emessi in materia tributaria ... 32
5.7 Vizi di minore gravità ... 32
5.8 Categorie residuali di vizi ... 32
5.9 Errata comunicazione di un provvedimento tributario ... 33

Capitolo 6 - Estensione degli istituti del diritto civile all'obbligazione tributaria ... 34
6.1 Applicazione degli istituti del diritto civile all'obbligazione tributaria ... 35
6.2 Accollo del debito tributario ... 35
6.3 Amministrazione Finanziaria obbligata al rimborso delle fideiussioni contratte dal contribuente ... 35
6.4 Prescrizione dell'accertamento non superabili i limiti temporali previsti nel Codice civile ... 36
6.5 Limiti temporali per la conservazione della documentazione ... 36
6.6 Decorso dei termini e gli effetti sull'obbligazione tributaria ... 36

Capitolo 7 - Nuove formule di tutela del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria ... 38
7.1 Nuove forme di tutela del contribuente previste con la riforma dello statuto dei diritti del contribuente ... 39
7.2 Possibile una sola azione accertativa ... 39
7.3 Accesso ai dati del contribuente e privacy ... 39
7.4 Diritto alla tutela della privacy del contribuente ... 40
7.5 Violazione del dovere alla riservatezza ... 40

Capitolo 8 - Disciplina dell'errore ... 41
8.1 Tutela dalla caoticità della legislazione tributaria ... 42
8.2 Errore del contribuente indotto dall'Amministrazione Finanziaria ... 42
8.3 Errore indotto dalla complessità della legislazione fiscale ... 43
8.4 Violazione formale della normativa ... 43
8.5 Violazione di norme tributarie e riflessi sui contratti ... 43

Capitolo 9 - Abuso del diritto da parte del contribuente ... 44
9.1 Abuso del diritto del contribuente ... 45
9.2 Abuso del diritto: caratteristiche ... 45
9.3 Abuso del diritto: effetti ... 45
9.4 Abuso del diritto: applicazione ... 46
9.5 Sanzioni ... 46
9.6 Prova e abuso del diritto ... 46
9.7 Abuso del diritto rapporti con le altre disposizioni previste nell'ordinamento ... 47
9.8 Abuso del diritto soggetti terzi ... 47
9.9 Abuso del diritto e riscossione ... 47

Capitolo 10 - Nuove regole per l'Amministrazione Finanziaria ... 48
10.1 Adeguatezza dell'azione amministrativa ... 49
10.2 Normativa e proporzionalità ... 49
10.3 Proporzionalità e tutela del contribuente ... 49
10.4 Proporzionalità e tutela concreta ... 49
10.5 Proporzionalità e procedimenti sanzionatori ... 50

Capitolo 11 - Esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria 51
11.1 Autotutela della pubblica Amministrazione 52
11.2 Autotutela obbligatoria 52
11.3 Esercizio dell'autotutela obbligatoria 52
11.4 Provvedimenti emessi nell'esercizio dell'autotutela obbligatoria 52
11.5 Autotutela obbligatoria e normativa 53

Capitolo 12 - Nuovi obblighi informativi dell'Amministrazione Finanziaria 55
12.1 Informazioni e contribuente 56
12.2 Obbligo di informazione 56
12.3 Circolari 56
12.4 Tutela legale del contribuente 57
12.5 Consultazione informatica 57

Capitolo 13 - Diritto di interpello del contribuente 58
13.1 Premessa 59
13.2 Informazioni al contribuente 59
13.3 Interpello e incertezza normativa 59
13.4 Interpello e situazioni di fatto 60
13.5 Limitazioni al diritto d'interpello 60
13.6 Esercizio del diritto d'interpello 60
13.7 Diritto d'interpello e procedura 61
13.8 Decisione sull'interpello 61
13.9 Interpello e scadenze tributarie 61
13.10 Diritto di interpello e condizioni di obiettiva incertezza 62

Capitolo 14 - Attività ispettiva dell'Amministrazione e diritti del contribuente 63
14.1 Attività ispettiva dell'Amministrazione e diritti del contribuente 64
14.2 Doveri dell'Amministrazione e diritti del contribuente 64
14.3 Ispezione e verifiche procedura 64
14.4 Prosecuzione attività di verifica 65
14.5 Verifica e tempistiche 65
14.6 Ispezioni e difesa del contribuente 65

Capitolo 15 - Garante del contribuente 67
15.1 Aspetti generali 68
15.2 Garante del contribuente qualificazioni soggettive 68
15.3 Garante del contribuente procedura 68
15.4 Garante del contribuente e Amministrazione Finanziaria 68
15.5 Garante del contribuente e obblighi informazioni 69

Capitolo 16 - Limiti territoriali dell'operatività dello statuto dei diritti del contribuente 70
16.1 Statuto dei diritti del contribuente e limiti territoriali 71
16.2 Fisco e contribuente residente all'estero 71
16.3 Residenza estera e statuto dei diritti del contribuente 71
16.4 Attuazione e diritto informazione 71
16.5 Contribuente residente in Italia e contribuente residente obbligo d'informazione 72
16.6 Informazione del contribuente residente all'estero e tutela 72

Capitolo 17 - Verifiche fiscali e obblighi dell'Amministrazione Finanziaria 73
17.1 Verifiche fiscali e obblighi dell'Amministrazione Finanziaria 74
17.2 Verifiche fiscali e doveri del personale 74
17.3 Codice di comportamento dell'Amministrazione Finanziaria 74
17.4 Efficacia del codice di comportamento 74

Capitolo 18 - Statuto dei diritti del contribuente e nuove norme 76
18.1 Aspetti generali 77
18.2 Statuto dei diritti del contribuente e sistema fiscale 77
18.3 Sistema tributario e statuto dei diritti del contribuente 77
18.4 Statuto dei diritti del contribuente ed abrogazione di norme 78
18.5 Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente 78
18.6 Ultime novità legislative 78
18.7 Statuto dei diritti del contribuente e applicazione giudiziaria 79
18.8 Statuto dei diritti del contribuente e rimedi amministrativi 79
18.9 Statuto dei diritti del contribuente e rimedi giurisdizionali 79
18.10 Statuto dei diritti del contribuente e giudice tributario 79

Capitolo 19 - Applicazione delle norme contenute nello statuto dei diritti del contribuente e organi dell'Amministrazione Finanziaria 80
19.1 Aspetti generali 81
19.2 Soggetti obbligati all'osservanza dello statuto dei diritti del contribuente 81
19.3 Statuto dei diritti del contribuente e concessionari della riscossione 81
19.4 Organismi e statuto dei diritti del contribuente 81
19.5 Organi indiretti e statuto dei diritti del contribuente 82
19.6 Statuto dei diritti del contribuente e funzioni pubbliche in materia fiscale 82

Capitolo 20 - Modalità di applicazione delle forme di estinzione dell'obbligazione e del diritto di interpello 83
20.1 Applicazione del principio di tutela dell'integrità patrimoniale e del diritto di interpello 84
20.2 Attuazione dei singoli obblighi 84
20.3 Proroga dei termini e attuazione 84
20.4 Attuazione di accollo e compensazione 84
20.5 Diritto di interpello e attuazione 85
20.6 Diritto di interpello del contribuente 85
20.7 Organizzazione e tutela del diritto d'interpello 85

Capitolo 21 - Statuto dei diritti del contribuente e risorse finanziarie 87
21.1 Premessa 88
21.2 Interpello e risorse economiche 88
21.3 Risorse economiche ed esigenze temporanee 88
21.4 Statuto dei diritti del contribuente e data di entrata in vigore 88
21.5 Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente 88

Capitolo 22 - Sentenze e casi pratici 89
22.1 Divieto di retroattività delle norme tributarie 90
22.2 Provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria 91
22.3 Poteri di verifica dell'Amministrazione Finanziaria per l'accertamento dell'abuso del diritto 92
22.4 Obblighi di informazione dell'Amministrazione Finanziaria circa la presenza

di un diritto 93
22.5 Contenuto degli atti dell'Amministrazione Finanziaria 94
22.6 Diritto d'interpello e onere della prova 95
22.7 Accertamenti e contraddittorio 96
22.8 Motivazione e conoscenza legale dell'atto 97
22.9 Interpello e versamento dell'imposta 98
22.10 Scusabilità di una condotta illecita 99
22.11 Compensazione e imposte tra crediti e debiti tributari 100
22.12 Avviso di accertamento in rettifica valido solo se indica le ragioni dell'effettiva entità della pretesa tributaria 101
22.13 Solo l'aggiramento delle norme configura l'abuso del diritto 102

Premessa

Il passaggio dall'enunciazione dei principi alla pratica realizzazione dei medesimi rappresenta, da sempre, la fase più critica ogni qualvolta il tema è di natura fiscale. Solo il tempo, infatti, sarà giudice imparziale.

Il D.Lgs. 30.12.2023, n. 219, recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente (L. 27.07.2000, n. 212), è intervenuto significativamente sull'impianto normativo, modificandone alcuni articoli o aggiungendone. In particolare, il nuovo art. 6-bis è dedicato al principio del contraddittorio, con la previsione che, fatte salve specifiche e individuate eccezioni, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del citato articolo. **Sono esclusi da tale obbligo** - e quindi viene meno il diritto al contraddittorio - gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto MEF, nonché i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

La norma prevede che deve essere comunicato al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto potenzialmente impositivo, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per le eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Ulteriore regola è l'impossibilità di adottare (emettere) l'atto prima della scadenza del termine sopra citato. 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 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'art. 1 D.Lgs. 219/2013 inserisce, con il c. 4, l'art. 7-bis, ai sensi del quale 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.

Aggiunge, altresì, il **c. 2 dell'art. 7-ter , in tema di motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto,** che i medesimi devono essere 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. **Segue il nuovo art. 7-ter (Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria):** si dispone che gli atti 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 D.Lgs. 219/2013, con l'ulteriore precisazione che i vizi di nullità possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, oltre a essere rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Ove sia dichiarato il vizio di nullità, si ha diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

Si precisa, altresì (art. 7-quater - Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria), che la mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, c. 2 non costituisce vizio di annullabilità. Si tratta, nello specifico, dell'omessa indicazione: a) dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comu-

nicato e il responsabile del procedimento; b) dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, dell'atto in sede di autotutela; c) delle modalità, del termine, dell'organo giurisdizionale o dell'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Le novità del D.Lgs. 219/2023 sono in vigore dal 18.01.2024, salvo specifiche deroghe: **dunque, in teoria, un ampliamento delle tutele e garanzie finora previste per i contribuenti.** Dalla teoria alla pratica, però, il passaggio - così la storia insegna - è sempre stato assai complesso, se non irrealizzato. Non resta che confidare...

Capitolo 1

Storia della legislazione fiscale

1.1 NASCITA DEL REGNO D'ITALIA E SISTEMA TRIBUTARIO

Le prima leggi fiscali comuni a tutta l'Italia

Con la proclamazione del Regno d'Italia intervenuta il giorno 17.03.1871 ad opera di Re Vittorio Emanuele ci si rese immediatamente conto della necessità di un nuovo sistema tributario comune a tutto il territorio nazionale che superasse i particolarismi geografici dei diversi ambiti territoriali.

Tale sistema avrebbe dovuto contenere gli elementi positivi rinvenibili nei sistemi fiscali dei singoli Stati preunitari. Tale progetto, all'apparenza di facile esecuzione, si scontrava nella realtà dei fatti con le condizioni di estrema diversità ed eterogeneità che caratterizzavano la società italiana dell'epoca.

1.2 LA PRIMA RIFORMA TRIBUTARIA DELL'ITALIA UNITA

L'istituzione dell'imposta sulla ricchezza mobile

La prima vera riforma dell'Italia Unita fu realizzata attraverso l'istituzione dell'imposta sulla ricchezza mobile, che aveva ad oggetto il reddito prodotto dal cittadino e si discostava integralmente dalle previgenti modalità utilizzate per il prelievo fiscale. In precedenza, infatti, il sistema tributario era fondato su di una diversa modalità, che determinava il reddito imponibile solo sulla base del presumibile valore del canone di locazione della propria abitazione. Il nuovo criterio si presenta, va pertanto, come radicalmente difforme sganciando l'ammontare del prelievo fiscale a quello delle proprietà immobiliari in possesso del contribuente. Con l'imposta sulla ricchezza mobile l'ammontare del prelievo fiscale sarà determinato sulla base di un reddito considerato imponibile quale risultante dalla dichiarazione presentata da parte del contribuente presso il Comune di residenza. Ad essere soggetti all'imposta sulla ricchezza mobile non saranno i redditi prodotti da fabbricati e terreni, per i quali anche dopo, la riforma restava in vigore l'imposta fondiaria. L'imposta sulla ricchezza mobile era fissata nell'aliquota unica dell'8%, applicabile a tutti i redditi che ne erano soggetti.

1.3 IL SISTEMA FISCALE ITALIANO FINO ALLA SECONDA GUERRA MONDIALE

Le riforme tributarie delle diverse parti politiche

Il periodo antecedente alla Seconda Guerra Mondiale fu caratterizzato da numerose riforme del sistema fiscale, che vedevano quali parti attrici sia i partiti che formavano la cosiddetta destra storica sia quelli che formavano la sinistra storica. All'iniziativa della prima delle due formazioni deve essere attribuita l'istituzione della tassa sul macinato, voluta dagli esponenti politici che facevano parte della destra storica, finalizzata ad effettuare il pareggio del bilancio. Al contrario, invece, all'iniziativa della seconda deve essere imputata l'istituzione del Catasto. Con l'avvento del fascismo furono realizzate numerose riforme fiscali volte ad incentivare la natalità. Sempre al fascismo si deve l'istituzione dell'Ige (Imposta generale sulle entrate) che sostituì l'imposta sugli scambi commerciali rimanendo in vigore fino all'anno 1972, che vide l'avvento dell'Iva (imposta sul valore aggiunto).

Centro Studi Castelli S.r.l. – *Riproduzione vietata*

1.4 NUOVE IMPOSTE ISTITUITE CON LA RIFORMA DELL'ANNO 1974

I lineamenti fondamentali dell'Irpef, Irpeg, Ilor, Invim e Iva

Con la riforma voluta dal Ministro delle Finanze Luigi Preti furono istituite nuove forme di imposte.

Irpef	Imposta sul reddito delle persone fisiche, che, presenta il carattere della progressività ed è applicata a tutti i cittadini presenti nel territorio dello Stato indipendentemente dal fatto che i redditi siano prodotti all'estero.
Irpeg	Imposta sul reddito delle persone giuridiche, sostituita nel corso dell'anno 2004 dall'Ires, diretta a colpire il reddito delle persone giuridiche o degli enti. Era prevista una sola aliquota, fissata nella misura del 37% e ora al 24%.
Ilor	Imposta locale sui redditi, che aveva il proprio presupposto nel possesso di un reddito da capitale fondiario ovvero d'impresa prodotti nel territorio dello Stato.
Invim	Imposta sull'incremento del valore degli immobili, soppressa nel corso dell'anno 2004, che trovava la propria applicazione nei casi di trasferimento di immobili.
Iva	Imposta sul valore aggiunto, che colpisce il valore aggiunto di un bene o di un servizio nelle diverse fasi di passaggio economico dalla produzione, fino al consumo finale del bene o del servizio.

1.5 RIFORME PIÙ RECENTI

Dalla riforma dell'anno 1974 al federalismo fiscale

Nel corso degli ultimi decenni gli interventi in materia fiscale si sono moltiplicati nel tentativo di rendere più razionale il complessivo sistema tributario cercando di limitare anche il triste fenomeno dell'evasione fiscale.

Tra i più significativi interventi si segnala quello verificatosi nel corso dell'anno 1998, con l'istituzione dell'Irap (imposta regionale sulle attività produttive). Ulteriore intervento di notevole spessore fu quello verificatosi nel corso dell'anno 1992 tramite il D.Lgs. 504/1992, con il quale fu istituita l'Ici (imposta comunale sugli immobili): si trattava di un imposta gravante sul valore degli immobili fissata di anno in anno attraverso apposite delibere comunali. La struttura ha subito una notevole modifica nel corso dell'anno 2008, a seguito della quale ne è stata esclusa l'applicazione alla cosiddetta "prima casa".

Tuttavia la riforma di maggior spessore è quella denominata federalismo fiscale, ovvero di quel sistema che vuole che anche agli enti locali siano attribuite notevoli competenze e funzioni in materia tributaria. Nel corso dell'anno 2009 è stata infatti approvata una legge delega che attribuisce al Governo la facoltà di legiferare in materia tributaria in attuazione del principio del federalismo fiscale.

1.6 ENTRATA IN VIGORE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Lo statuto dei diritti del contribuente quale forma organica di tutela dei diritti del contribuente

Fin dal dopoguerra accanto alle numerose riforme, che avevano caratterizzato in modo considerevole la struttura del sistema tributario al fine di renderne più rispondente la fisionomia alle esigenze della società e del sistema economico nel suo complesso, era emersa la necessità di rafforzare la posizione del contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria tramite la previsione di una serie di garanzie specifiche.

Da tale consapevolezza ha tratto origine l'emanazione della L. 27.07.2000, n. 212, che contiene la prima versione dello statuto dei diritti del contribuente che, come vedremo in seguito, ha subito notevoli e sostanziali modifiche nella struttura complessiva, comunque rafforzando la funzione di garanzia per la parte passiva del rapporto tributario.

1.7 NOVITÀ STRUTTURALI DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE RISPETTO ALLA LEGISLAZIONE PRECEDENTE

La versione originale dello statuto dei diritti del contribuente e la sua qualità di testo organico di tutela del contribuente

Si tratta di un testo abbastanza esteso che si suddivide in ventuno articoli: emerge, con tutta evidenza, il fine comune a tutte le disposizioni finalizzate a garantire la parte debole del rapporto tributario.

Si tratta, in ogni caso, di disposizioni di natura eterogenea, posto che assolvono alla loro funzione in maniera diversa tramite l'istituzione di nuovi organi (garante del contribuente) ovvero con la previsione di veri e propri diritti del contribuente quali, ad esempio, quello di ottenere una esauriente informazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria circa il suo rapporto con il Fisco.

1.8 ULTIME MODIFICHE ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Le novità inserite attraverso l'emanazione del D.Lgs. 18.01.2024, n. 219

Allo statuto dei diritti del contribuente sono state apportate alcune modifiche di non poco conto. Esse traggono la propria origine dalla necessità di adeguare la struttura del testo legislativo alle nuove esigenze espresse dalla società e dal sistema economico. La riforma è intervenuta attraverso l'emanazione del D.Lgs. 18.01.2024, n. 219. La linea direttrice della riforma è quella volta a un ulteriore rafforzamento della funzione di tutela dello statuto dei diritti del contribuente. Ciò si coglie in maniera agevole dal contenuto delle nuove disposizioni che prevedono il principio del contraddittorio, una disciplina di carattere più organico per i casi di nullità e di annullabilità e l'obbligo, per l'Amministrazione Finanziaria, di agire in modo comunque proporzionale alla situazione di fatto.

Capitolo 2

Principi generali contenuti nello statuto dei diritti del contribuente e caratteri fondamentali della legislazione tributaria

2.1 PRINCIPI GENERALI DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE E CARATTERI DELLA LEGISLAZIONE TRIBUTARIA

Collocazione dello statuto dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti

Lo statuto dei diritti del contribuente è suddiviso in 21 articoli.
L'art. 1 contiene una serie di principi e disposizioni di notevole importanza. Esso si apre con una dichiarazione di principio che definisce la funzione assegnata nel sistema alla normativa contenuta nello statuto dei diritti del contribuente, si tratta, per stessa precisazione del c. 1, di norme che costituiscono attuazione dei principi posti dalla Carta Costituzionale, dall'ordinamento dell'Unione Europea della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e che presentano la natura di principi generali dell'ordinamento tributario, così da trovare applicazione a tutti i rapporti tributari. Esse non possono che essere modificate che da leggi di carattere ordinario ed in forma espressa. Un limite è posto anche alla loro interpretazione che potrà essere effettuata solo in casi eccezionali tramite una legge ordinaria che contenga espressa menzione del suo valore interpretativo.

2.2 AMMINISTRAZIONI STATALI E STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Obblighi previsti per le amministrazioni statali contenute nello statuto dei diritti del contribuente

Lo statuto dei diritti del contribuente determina sostanziali modifiche nelle attività svolte dalle amministrazioni statali nella materia tributaria: è il caso dell'emissione di decreti ministeriali destinati ad operare in materia fiscale. Tale forma di legislazione troverà nelle disposizioni contenute nel testo normativo qui in commento specifici limiti.
La decretazione posta in essere in materia tributaria dovrà, infatti, conformarsi ad alcuni principi contenuti nel testo previsto a tutela del contribuente. Si tratta dei principi di garanzia del contraddittorio libero accesso alla documentazione amministrativa tributaria, divieto del ne bis in idem, tutela dell'affidamento principio di proporzionalità ed autotutela.

2.3 ONERI PER GLI ENTI LOCALI IN MATERIA TRIBUTARIA

Obblighi degli enti locali e le disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente

Piu articolati sono invece gli obblighi resi per le Regioni e gli enti locali. Essi trovano la loro fonte normativa nel contenuto dell'art. 1 e possono essere distinti in 3 diverse categorie.
I primi riguardano le norme ancora da emettere da parte di Regioni ed enti locali, ai quali si affiancano quelli relativi alla legislazione già in essere e, infine, quelli relativi ai provvedimenti di carattere amministrativo.
Gli obblighi del primo tipo comportano che l'ente che ne è soggetto debba adattare la propria futura legislazione in conformità i principi costituzionali e ai principi previsti in materia di tutela del cittadino nei confronti dell'azione dell'Amministrazione, cosi come previsti dalla legge 212/2000.
Gli obblighi per le Regioni e gli enti locali proseguono nel testo legislativo con l'indicazione di un preciso onere per tali enti, ossia quello di adattare non solo le norme che saranno emesse in futuro, ma altresì la legislazione vigente ai principi posti con lo statuto dei diritti del contri-

Centro Studi Castelli S.r.l. – *Riproduzione vietata*

buente. Il legislatore non dimentica comunque anche gli aspetti più strettamente amministrativi dell'azione di Regioni ed enti.
L'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente prevede l'obbligo, in sede di emissione delle norme dirette a regolamentare i procedimenti amministrativi in materia tributaria, di applicare tutti i principi in materia di rapporti con il contribuente contenuti nello statuto dei diritti del contribuente.

2.4 TECNICA DI FORMULAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIA

Chiarezza e trasparenza delle disposizioni fiscali

L'art. 2 dello statuto dei diritti del contribuente esamina un ulteriore aspetto della legislazione in materia fiscale: la tecnica di formulazione delle norme.
Le modalità di formulazione della disposizione in materia fiscale dovranno essere tali da consentire una facile comprensione dei testi legislativi.
Il c. 1 dell'art. 2 prevede che le leggi e gli atti aventi forza di legge, qualora riguardino la materia tributaria, devono necessariamente menzionare il carattere fiscale delle norme contenute nel testo legislativo. Tale menzione deve essere altresì presente anche nella rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli.
A completare il contenuto di tale obbligo il c. 2 vieta a leggi che non operino nel campo tributario di contenere disposizioni di carattere fiscale, salvo quelle strettamente connesse con l'oggetto della legge.

2.5 CONTENUTO DELLE NORME TRIBUTARIE

Disposizioni contenute nelle leggi fiscali

Il c. 3 dell'art. 2 disciplina un ulteriore aspetto della tecnica di formulazione delle disposizioni previste per regolamentare la materia fiscale.
Nel caso, infatti, in cui il contenuto della norma necessiti, per la sua integrazione, del richiamo al contenuto di una diversa disposizione, dovrà necessariamente essere indicato anche il contenuto (espresso in forma sintetica) della norma alla quale si fa riferimento.
Parimenti e sempre a tutela del diritto all'informazione del contribuente, è previsto che nel caso in cui si provveda alla modifica di una disposizione di carattere tributario debba essere indicato anche il testo modificato.
Sempre al fine di garantire in maniera maggiormente adeguata il diritto del contribuente all'informazione, le disposizioni contenute nel provvedimento legislativo devono trovare applicazione per tutti i soggetti e per tutti i rapporti tributari.

2.6 LIMITAZIONI TEMPORALI DELLE LEGGI TRIBUTARIE

Limiti temporali di vigenza delle disposizioni in materia tributaria Principio di irretroattività quale caratteristica delle norme tributarie	• L'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente disciplina l'importante aspetto della vigenza temporale della normativa fiscale. La nuova disciplina è improntata ad assicurare una maggiore tutela del contribuente con la previsione del principio di irretroattività delle disposizioni fiscali. • Tale principio, di evidente derivazione penalistica, ha lo scopo che le disposizioni tributarie possano essere applicate solo ed esclusivamente ai fatti verificatisi successivamente alla data di entrata in vigore della legge che le prevede. • Con il divieto di applicazione retroattiva delle norme tributarie si raggiunge un importante risultato, ossia quello di consentire in ogni caso al contribuente di conoscere almeno in via potenziale il contento dei propri diritti ed obblighi in materia fiscale.
Applicazione delle disposizioni fiscali nel caso di tributi periodici Irretroattività delle disposizioni applicabili ai tributi periodici	• L'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente prevede una disposizione di carattere specifico che integra quella che regolamenta, in via generale, il principio di irretroattività. • La seconda parte del c. 1 dell'art. 2 regolamenta il divieto di irretroattività nel caso specifico dei tributi che presentino un carattere periodico. • La normativa contiene una espressa definizione dei tributi che presentino tale caratteristica. Si tratta di prestazioni di carattere fiscale, ossia riferite a somme che devono essere erogate dal contribuente al pubblico erario che presentano la caratteristica di essere determinate, liquidate o dovute in maniera periodica. In tale caso, la nuova disposizione fiscale acquisirà efficacia solo dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della legge che ha previsto la nuova disposizione. • Soluzione identica è prevista anche nel caso di presunzioni legali: esse, infatti, acquisiranno efficacia solo relativamente ai fatti verificatisi successivamente alla data di entrata in vigore della legge che le prevede.
Divieto di utilizzare il decreto legge in materia tributaria	• L'art. 4 dello statuto dei diritti del contribuente contiene un solo comma e prevede un divieto diretto a garantire che la normativa tributaria sia il prodotto di un dibattito pluralistico e non di una scelta unilaterale, da parte del Governo, in un settore di vitale importanza come quello della normativa fiscale. • L'art. 4 vieta infatti espressamente l'istituzione di nuovi tributi ovvero l'estensione di quelli già esistenti attraverso lo strumento del decreto legge.

Centro Studi Castelli S.r.l. – *Riproduzione vietata*

Capitolo 3

Obblighi di informazione dell'Amministrazione Finanziaria

3.1 DIRITTO ALL'INFORMAZIONE DEL CONTRIBUENTE

Conoscenza della normativa tributaria e degli atti dell'Amministrazione Finanziaria

Tra le novità di maggiore interesse che caratterizzavano lo statuto dei diritti del contribuente nella sua versione originale vi era la previsione di uno specifico diritto per il contribuente, che si realizza nella facoltà di potere ottenere le informazioni necessarie da parte dell'Amministrazione Finanziaria al fine di consentirgli il corretto adempimento degli obblighi di carattere fiscale.

Tali informazioni sono di 2 diversi tipi: alcune, infatti hanno riguarda alla normativa e ai provvedimenti amministrativi vigenti in materia fiscale; altre, invece, attengono a specifici atti e provvedimenti della stessa Amministrazione.

Tali obblighi sono previsti, rispettivamente, dagli artt. 5 e 6 dello statuto dei diritti del contribuente.

Si tratta di disposizioni che assumono comunque un carattere cogente e obbligatorio per l'Amministrazione Finanziaria che, in sede di rapporti con il contribuente, dovrà darvi esecuzione.

3.2 INFORMAZIONI CIRCA LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Azione dell'Amministrazione a favore del contribuente

L'obbligo di informazione previsto dal c. 1 dell'art. 5 riguarda l'Amministrazione Finanziaria nel suo complesso e assume, in un certo senso, un carattere generale. Il c. 1 dell'art. 5 prevede, infatti, che l'Amministrazione sia tenuta, tramite azioni apposite ad assicurare al contribuente adeguata conoscenza della normativa vigente in materia fiscale. La disposizione suggerisce altresì le modalità di svolgimento di tale azione, che potrà essere effettuata anzitutto tramite la redazione e la messa a disposizione al contribuente di testi coordinati.

Il c. 1 dell'art. 5 prevede, altresì, che è carico dell'Amministrazione Finanziaria la facoltà di utilizzare gli strumenti di comunicazione digitale in modo tale da consentire un aggiornamento in tempi reali dei mezzi posti a disposizione del contribuente.

3.3 INFORMAZIONI AL CONTRIBUENTE SUL CONTENUTO DEGLI ATTI NORMATIVI INTERNI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Circolari risoluzioni a disposizione del contribuente

Il c. 2 dell'art. 5 riguarda un altro aspetto di non secondaria importanza del diritto all'informazione del contribuente. L' Amministrazione Finanziaria emana una serie di atti di carattere sostanzialmente normativi data la loro efficacia per la generalità dei casi che assumono i nomi di circolari e risoluzioni.

Tali atti sono destinati a regolamentare anche in rapporti esterni; pertanto, assume grande importanza la loro messa a disposizione al contribuente. Sul punto, il c. 2 dell'art. 5 prevede l'obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di consentirne la fruibilità al contribuente.

Centro Studi Castelli S.r.l. – *Riproduzione vietata*