



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

LA RIFORMA DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*«nuovi e importanti principi generali per assistere i
contribuenti»*

Avv. Dott. Carmine Pascucci

26 settembre 2024



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

LA RIFORMA DEL 2024

Riforma	D.lgs. n.	Entrata in vigore
FISCALITA' INTERNAZIONALE	209/2023	31/12/2023
PRIMO MODULO RIFORMA IRPEF	216/2023	31/12/2023
STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	219/2023	18/01/2024
CONTENZIOSO TRIBUTARIO	220/2023	04/01/2024
ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	221/2023	18/01/2024
ADEMPIMENTI TRIBUTARI	1/2024	13/01/2024
ACCERTAMENTO TRIBUTARIO e CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	13/2024	22/02/2024
SETTORE DEI GIOCHI	41/2024	04/04/2024
RIFORMA DELLA RISCOSSIONE	110/2024	08/08/2024
SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO	87/2024	01/09/2024

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Lo statuto è stato sostanzialmente modificato dal D.lgs 219/2023 pubblicato nella GU 2 del 3/01/24 (entrato in vigore il 18 /01/2024) e insieme agli altri Dlgs ha comportato la ***necessità di cambiare il modus operandi*** del professionista chiamato a tutelare il contribuente.

Es. *precedentemente* avevamo le fasi dell' emissione del PVC, memorie al PVC, accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale.

Attualmente: è previsto il concordato preventivo biennale, il PVC si potrà definire in adesione, è stato introdotto il contraddittorio preventivo obbligatorio, l'accertamento con adesione in parte è stato riscritto, la mediazione è stata abrogata dal 4 gennaio del 2024.

*L' obiettivo è di consentire al contribuente e al suo difensore di poter **definire la vicenda nella fase precontenziosa** o con il concordato preventivo o, se si ritiene conveniente definire, può definire subito il processo verbale entro 30 giorni, oppure presentare un'istanza di accertamento con adesione entro 30 gg dalla comunicazione dello schema del provvedimento (per avvisi di accertamento soggetti al contraddittorio preventivo per i quali il contribuente non abbia presentato osservazioni)*

LE NOVITA' DELLO STATUTO DELINEANO UNA NUOVA STRATEGIA DIFENSIVA

La grande novità apportata dallo statuto del contribuente è che finalmente abbiamo serie di principi codificati su cui ancorare la linea difensiva, che precedentemente non avevamo.

Finalmente con la riforma dello statuto abbiamo una disciplina chiara dei vizi dell'attività amministrativa e dei vizi della notificazione che non sono più frutto di interpretazioni dottrinarie o giurisprudenziali:

NULLITA'	ART. 7-TER
ANNULABILITA'	7-BIS
IRREGOLARITA'	7-QUATER
INUTILIZZABILITA'	7-QUINQUES
INEFFICACIA	7-SEXIES
INESISTENZA – NULLITA' DELLA NOTIFICAZIONE	7-SEXIES

Art. 7-ter (Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria)

Gli atti dell' amministrazione finanziaria sono nulli nei TRE casi tassativi previsti dal c.1:

a) per difetto assoluto di attribuzione (es: *quando viene compiuto da un soggetto che non ha la qualifica giuridica o non ha il potere di mettere tale atto*)

b) adottati in violazione o elusione di giudicato (es. modo per eludere il giudicato stesso)

c) se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali, da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.

c.2. I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa (es. contraddittorio prev. obbligatorio) 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. (es. art. 21 DL 546/92)

Esempio 1: Delega di firma ex art. 42 del Dpr 600/1973

a) per difetto assoluto di attribuzione si intende il difetto di legittimazione attiva, la mancanza di delega di firma. La mancanza di attribuzione del potere di firma può essere motivo di nullità dell'atto, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio

Attenzione all' art. 58 D.l. 546/1992

c.3 Non è mai consentito (nel ricorso di appello) il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis (litisconsorzio processuale necessario)

Art. 7-bis (Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria)

c.1. 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.

c.2. 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.

La semplice violazione di legge - *al di fuori dei tre casi tassativi di nullità prima indicati* - rientra nella disciplina dell'annullabilità che ha una tutela minore rispetto alla nullità in quanto **deve essere dedotta, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio**. Il difensore deve essere attento ad eccepirla già nel ricorso introduttivo, mancando la rete di protezione del giudice tributario, che non può intervenire e sollevarla d'Ufficio in ogni stato e grado del giudizio

Esempio 2: Principio del contraddittorio

Il contraddittorio prima della riforma dello statuto era regolato da tre principi:

- 1) contraddittorio obbligatorio per le imposte unionali (come l'IVA) però bisognava dimostrare la **prova di resistenza**, vale a dire che l'attivazione del contraddittorio avrebbe determinato conseguenze diverse;
- 2) nei casi tassativamente previsti dalla legge;
- 3) se non si trattava di imposte unionali, né la legge prevedeva nulla, il **contraddittorio non si doveva applicare** perché sia la Corte costituzionale che la Corte di Cassazione avevano chiarito che il diritto al contraddittorio **non era un principio generale immanente** nell'ordinamento tributario italiano.

Ora invece dal 18 gennaio 2024 è cambiato tutto, questo principio è diventato immanente nel nostro ordinamento con l'articolo 6-bis dello statuto riformato

Esempio 2: Art. 6-bis (Principio del contraddittorio)

Tranne alcune eccezioni specificamente individuate dal c. 2 << Tutti gli atti autonomamente impugnabili (art. 19 Dlg 546/1992 elencazione tassativa ma con interpretazione estensiva) innanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo >>

<< Per consentire 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 sessanta 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 60 gg >>

<< 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 >>

Lo schema d'atto deve essere un **progetto generico di accertamento** sul quale il contribuente può manifestare le sue osservazioni con le controdeduzioni.

Cosa succede se lo schema d'atto (progetto di accertamento) e l'avviso di accertamento sono identici ?

C'è una violazione del principio del contraddittorio ?

È chiaro che se il contribuente e/o il suo difensore non eccepiscono tale vizio nei 60 giorni dalla notifica, perdono questo diritto e la possibilità di vincere la causa e non possono sperare nel rilievo da parte del giudice.

Segue: Art. 6-bis (Principio del contraddittorio)

Rispondere con le controdeduzioni allo schema d'atto ha una **triplice finalità**:

- 1) *Innanzitutto serve a far capire all'Ufficio che il contribuente ha gli elementi per contrastare la base di accertamento che l'Ufficio intende notificare.*
- 2) *se l'Agenzia intende contrastare le osservazioni del contribuente le deve motivare a pena di annullabilità (ultimo comma art. 6 -bis).*
- 3) *il contribuente esibendo tutta la documentazione evita che il giudice compensi le spese processuali. La nuova formulazione dell'art. 15 del D.lgs 546/92 prevede che le spese di giudizio sono compensate quanto la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.*

L'art. 5-ter del Dl. 218/97 (invito a comparire) è stato abrogato con il decreto sull'accertamento

Esempio 3: Articolo 7 (Chiarezza e motivazione degli atti)

c.1 Gli atti dell'amministrazione finanziaria **autonomamente impugnabili** dinanzi agli **organi della giurisdizione tributaria** sono motivati a **pena di annullabilità**, indicando **specificamente i presupposti impositivi** (Art. 7 c.5-bis DI 546/93), **i mezzi di prova su cui si fonda la decisione**.

c.1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto **non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze**.

Spett.le Contribuente,
a oggi non risulta che Lei abbia eseguito il pagamento dell'importo di euro 161.037,37 relativo agli atti di cui trova tutti i riferimenti nella tabella che segue:

Tipo atto	Identificativo atto	Data notifica	Importo residuo dovuto (€)
Cartella	06820060207432474000	21/10/2006	27.865,36
Cartella	06820070006076137000	15/02/2007	40.854,56
Cartella	06820070384008527000	02/01/2008	46.070,76
Cartella	06820090091371554000	21/04/2009	18.660,29
Cartella	06820110400798789000	23/09/2011	27.114,95
Cartella	06820220019899908000	21/07/2022	169,28
Cartella	06820220028986311000	03/10/2022	160,80
Cartella	06820220049249900000	02/12/2022	59,84
Avviso di addebito	36820210000616059000	28/09/2021	81,53
Spese esecutive (€)			0,00
Totale importo dovuto* (€)			161.037,37

Se Lei ha già provveduto a pagare quanto richiesto prima della notifica di questo avviso, può presentare la documentazione in suo possesso ai nostri sportelli (vedi sezione "Comunicazioni dell'Agente della riscossione").

In caso contrario, La invitiamo a effettuare il pagamento **entro 5 giorni** dalla notifica di questo avviso. Trascorso inutilmente questo termine procederemo, come previsto dalla legge, a esecuzione forzata.

Esempio 3: Articolo 7 (segue)

c.1-ter Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale e' 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.

Articolo 17 dello statuto (Concessionari della riscossione)

1. Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura.

Art. 7 c.5-bis DI 546/93 (riforma dell'onere della prova) L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Esempio 4: Articolo 2 (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)

c.4-bis. 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 tema di credito d'imposta, di ammortamenti e in generale per **costi pluriennali** gli uffici procedono agli accertamenti non solo nell'anno in cui il presupposto è sorto ma anche negli anni successivi. (Rif. Cass. SU n. 8500/2021 sui confini dell'applicazione del termine di decadenza dell'attività impositiva in presenza di oneri pluriennali)

Ad esempio un contribuente applica un ammortamento di un cespite al 20% per 5 anni; l'Ufficio dopo 2 o 3 anni contesta il coefficiente applicato.

Dal 18 gennaio di quest'anno se l'Ufficio vuole contestare una quota di ammortamento o soprattutto le compensazioni dei crediti d'imposta (es. super bonus) **deve contestarli nel primo anno, nell'anno in cui si è verificato il presupposto impositivo entro il termine di decadenza.**

Esempio 5: Articolo 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione)

c.5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Sono annullabili i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

Precedentemente se non si rispettava tale procedura endoprocedimentale veniva prevista la nullità dell'atto nel caso di incertezza del tributo (es. 36 ter del Dpr n. 600/1973) , mentre dal 18 gennaio il legislatore ha previsto l'annullabilità.

Art. 7-quater (Irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria)

Gli atti irregolari non costituiscono ormai più un vizio che determina la nullità o annullabilità dell'atto stesso, in quanto la norma prevede che:

c.1. La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità ossia:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Es: la mancanza di **indicazione del responsabile del procedimento** non costituisce più motivo di nullità ma è una semplice irregolarità (abrogato art. 36 D.L. 248/2007)

Art. 7-quinquies (Vizi dell'attività istruttoria) - INUTILIZZABILITA'

L' Inutilizzabilità è il quarto vizio degli atti emessi dall'amministrazione finanziaria. Nel diritto tributario non c'è una norma come nel penale (191 cpp) in base alla quale **le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate**

La Cassazione ha consentito l'inutilizzabilità **solo nei casi di violazioni di diritti costituzionalmente garantiti** come il diritto del domicilio, della persona, della corrispondenza.

Finalmente con l' art. 7 quinquies il legislatore ha statuito che ***non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento sia amministrativo sia giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge***

a) la permanenza degli operatori dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente non può superare i 30 giorni lavorativi. Questo termine può essere prorogato di ulteriori 30 giorni in casi di particolare complessità dell'indagine, che devono essere individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Per i contribuenti in regime di contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi, il termine è di 15 giorni lavorativi, prorogabili di ulteriori 15 giorni in caso di particolare complessità

b) Non è più prevista la violazione solo di diritti costituzionalmente garantiti, basta una violazione anche di norme sostanziali e non costituzionali perché determinino l'inutilizzabilità dell'atto sia in fase amministrativa sia in fase giudiziaria.

Esempio 6: Articolo 8 (Tutela dell' integrità patrimoniale)

c.5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, **incluse le scritture contabili** stabilito ai soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione **o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.**

Questa norma prevede **l'inutilizzabilità' da parte degli Uffici** dell'agenzia e dagli Enti locali ai fini dell' accertamento delle scritture contabili una volta che è trascorso il termine di 10 anni dalla loro formazione o utilizzazione



Art. 7-sexies (Vizi delle notifiche) - INESITENZA DELLA NOTIFICA

L'atto è inefficace quando è inesistente la notifica. Finalmente il legislatore con la legge 212/2020 è intervenuto chiarendo legislatore è intervenuto e ha chiarito una buona volta per tutte, **quando noi siamo in presenza di notifiche inesistenti o presenza di notifiche nulle**. Prima del 18 gennaio l'inesistenza della notifica non era prevista legislativamente, ma era una interpretazione giurisprudenziale, ora finalmente con l'art. 7-sexies si è distinto tra inesistenza e nullità della notifica.

Orientamenti giurisprudenziali antecedenti la riforma della Corte di Cassazione che trattano il tema dell'inesistenza della notifica:

1. Sentenza n. 14916 del 20 luglio 2016: Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che una notifica è inesistente **solo in caso di totale mancanza materiale dell'atto o quando l'attività posta in essere è priva degli elementi costitutivi essenziali**
2. Sentenza n. 10390 del 27 aprile 2017: Questa sentenza conferma che il concetto di “notifica inesistente” è riservato a ipotesi eccezionali, come **quando nessun atto è stato consegnato all'ufficiale giudiziario o quando quest'ultimo non ha potuto consegnare l'atto al destinatario**
3. Ordinanza n. 24329 del 10 settembre 2024: La Corte di Cassazione ha chiarito che l'inesistenza della notifica si verifica solo in situazioni estreme, **come la totale mancanza dell'atto o la sua consegna a persone o in luoghi del tutto estranei al destinatario**

Art. 7-sexies (Vizi delle notifiche)

INESISTENZA DELLA NOTIFICA in 4 CASI TASSATIVI

1) E' inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione

- a) priva dei suoi elementi essenziali*** (es. notifica effettuato da un soggetto privo di qualifiche o poteri)
- b) ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti***
- c) o estinto (perché deceduto o cancellato dopo i 5 anni ai fini fiscali)***
- d) totalmente privi di collegamento con il destinatario***

Per i casi sopra esposti la proposizione del ricorso non sana l'inesistenza della notifica (ex 156 cpc)

Fuori dai 4 casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge in generale e' nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, semprechè l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento (principio statuito dalla Cass. 11720/2016)

Art. 7-sexies (Vizi delle notifiche) - INEFFICACIA DELL'ATTO

c.2 l'inesistenza della notificazione di un atto recettizio rende l'atto inefficace

Poiché l'inesistenza non è mai sanabile ne consegue che l'atto è inefficace. Viceversa una notifica nulla se impugnata è sanata e quindi l'atto è efficace. Ecco perché nel secondo comma dell' art. 7- sexies il legislatore ha previsto che soltanto l'inesistenza della notifica rende l'atto inefficace.