



Università degli Studi *Mediterranea* - Reggio Calabria
Scuola di Specializzazione per le Professioni Legali

Lezioni di

Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

Diritti del contribuente e rapporti con l'amministrazione finanziaria. Contraddittorio, diritto di interpello e autotutela

a.a. 2021-2022

Lo Statuto dei diritti del contribuente

Legge n. 212/2000

E' una legge ordinaria con efficacia rafforzata che, in attuazione degli art. 3, 23, 53 e 97 Cost., contiene i principi generali della materia

Ha una importante valenza interpretativa e contiene:

- Regole sulla **normazione** (metanorme) e sulla produzione normativa
- norme sui **principi regolatori** dell'attività amministrativa e dei rapporti con i contribuenti
- norme sui **diritti** e le **garanzie** del contribuente e sugli **obblighi** dell'Amministrazione finanziaria
- norme sul **diritto di interpello**



L'amministrazione finanziaria

Per amministrazione finanziaria si intende il complesso degli uffici e dei soggetti che sono preposti alla gestione ed attuazione dei tributi

Nell'assetto attuale, a seguito della riforma del 1999-2000, si distingue tra:

- Gestione *politica*, attribuita al Ministero dell'economia e delle finanze- Dipartimento delle finanze; e
- Gestione *amministrativa*, attribuita alle c.d. Agenzie fiscali;

Attività di collaborazione e supporto sono attribuite ad altre entità (es. Guardia di Finanza, SOGEI, SOSE)



L'attività amministrativa

L'amministrazione dei tributi erariali è affidata alle Agenzie fiscali che operano in base a convenzione sotto la direzione del Dipartimento delle finanze presso Il Ministero dell'Economia e delle finanze

L'attività dell'amministrazione finanziaria è vincolata, in quanto soggetta al principio di legalità

Ogni attività è regolata dalla legge e deve osservare le regole del giusto procedimento

Oltre alla L. 241/1990 sul giusto procedimento, deve essere osservato lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000)



Le agenzie fiscali

Le agenzie fiscali sono enti pubblici economici, organizzati con modalità privatistiche, che svolgono attività tecnico-operative al servizio dell'amministrazione finanziaria, sulla base di apposite convenzioni. Hanno autonomia amministrativa, patrimoniale e contabile, sono controllate dalla Corte dei Conti, e devono operare in base a principi di legalità, imparzialità, trasparenza, economicità ed efficacia

Agenzia delle entrate (che ha incorporato l'Agenzia del Territorio)

- Agenzia delle Entrate-Riscossione (sotto l'indirizzo operativo ed il controllo dell'Agenzia delle entrate)

Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli

Agenzia del Demanio



Il procedimento tributario

La legge sul procedimento amministrativo si applica solo parzialmente all'Amministrazione finanziaria

Devono essere osservati i principi generali di:

- Economicità
- Efficacia
- Pubblicità
- Trasparenza

Oltre ai principio costituzionali devono essere osservati i principi dell'ordinamento europeo

I provvedimenti tributari devono essere motivati; deve essere indicato il responsabile del procedimento, e si applicano le norme sulla invalidità degli atti

Non si applicano le norme sulla partecipazione del cittadino al procedimento



Il procedimento tributario - segue

Il procedimento tributario è regolato dai principi sul giusto procedimento e dallo Statuto del contribuente

Il principio fondamentale è il seguente (art. 10, L. 212/2000):

«I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede»

Occorre agire con correttezza (es. rimuovere gli atti errati, avvisare il contribuente per evitare che commetta errori, non gravare il contribuente di adempimenti eccessivi, essere coerenti con le proprie determinazioni)



Il procedimento tributario - segue

Principi del giusto procedimento:

- principio del contraddittorio,
- obbligo di motivazione (art. 7, Statuto),
- risarcimento dei danni prodotti dall'attività amministrativa,
- tempi ragionevoli dei procedimenti,
- principio di proporzionalità,
- principio del legittimo affidamento,
- diritto all'impugnazione

Il procedimento tributario - segue

L'attività amministrativa si esplica:

- **in attività di gestione dei tributi,**
- **in attività di controllo,**
- **nell'emissione di atti autoritativi,**
- **nello svolgimento attività collaborative,**
- **nello svolgimento di attività informative**

Il potere impositivo

- Il potere impositivo ha natura vincolata
- Vigè il principio di indisponibilità della obbligazione tributaria
- Non è possibile rinunciare alla pretesa tributaria, se questa è conforme alla legge
- Non si può esigere un tributo se non in conformità alla legge
- E' ammessa l'autotutela nel caso di atti illegittimi o errati

L'autotutela

Consiste nel potere, tipico della pubblica amministrazione, di ritirare o modificare gli atti già emessi, anche al fine di risolvere conflitti attuali o potenziali che sorgono con soggetti terzi relativamente ai suoi atti o alle sue pretese

In generale, si tratta di una facoltà discrezionale che è relativa ad un diverso apprezzamento dell'interesse pubblico

Nella materia tributaria, dato il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, il potere di autotutela può essere esercitato solo per rimuovere atti illegittimi o errati e, più in generale, per ripristinare la corretta applicazione della legge

E' ammessa anche per atti divenuti definitivi, salvo il caso di sentenza passata in giudicato

E' espressione di un potere vincolato, da esercitare secondo buona fede e legalità



Il legittimo affidamento

E' un principio generale dell'ordinamento, trova fondamento anche nel diritto dell'UE e nell'art. 10 dello Statuto del Contribuente

L'attività amministrativa deve essere caratterizzata da legittimità e coerenza, così che il contribuente possa fare affidamento sulla correttezza di ciò che promana dalla amministrazione finanziaria (es. sul contenuto delle circolari e risoluzioni)

Ne consegue che non sono irrogate sanzioni a chi si sia uniformato a indicazioni ufficiali della amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificate



Doveri informativi

Lo Statuto prevede che la generalità dei contribuenti sia portata a conoscenza degli atti che li riguardano, sia individualmente che collettivamente

Conseguentemente, ai sensi dell'art. 5 dello Statuto, l'amministrazione deve fare in modo che le disposizioni legislative ed amministrative siano facilmente accessibili a tutti (https://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2_HomePage.jsp)

Inoltre, l'amministrazione deve garantire che il contribuente possa avere contezza della propria posizione fiscale

Al fine di evitare di gravare il contribuente con oneri non necessari è stabilito che non gli possano essere chiesti documenti di cui l'amministrazione sia già in possesso

Il contribuente ha diritto ad essere informato sulle ragioni delle verifiche nei suoi confronti e sulla facoltà di essere assistito da un professionista.



Il contraddittorio

Il principio generale, ma circoscritto, di rispetto del contraddittorio nel procedimento tributario è stato introdotto, in materia di imposte dirette ed iva, solo a partire dal primo luglio 2020, allo scopo di attivare l'accertamento con adesione (art. 5 tre, D.Lgs. n. 218/1997).

Ne sono esclusi gli accertamenti parziali, quelli emessi a seguito di PVC nei casi di motivata urgenza o pericolo per la riscossione

In mancanza, l'accertamento è annullabile se il contribuente dimostra in concreto le ragioni che avrebbe potuto fare valere a proprio favore ove fosse instaurato (c.d. prova di resistenza)

Il contraddittorio è in ogni caso obbligatorio in particolari casi espressamente previsti (avvisi bonari; abuso del diritto; redditometro; secondo la giurisprudenza, nel caso di applicazione degli studi di settore; a seguito di PVC)

Inoltre, secondo la giurisprudenza è obbligatorio nel caso di tributi armonizzati (Carta di Nizza, art. 41, 47, 48)



Garanzie del contribuente sottoposto a verifica

E' garantita l'inviolabilità del domicilio privato, salva l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica in presenza di gravi indizi di violazioni tributarie

Tutte le attività di controllo devono essere svolte in modo da recare il minor disagio possibile al contribuente ed alla sua attività

Il contribuente può delegare un professionista o un dipendente per assistere alle verifiche

Il contribuente ha diritto di formulare osservazioni e rilievi a verbale e dopo la consegna del PVC di presentare osservazioni e richieste



Il diritto di interpello. Caratteristiche

Consiste nella facoltà attribuita al contribuente di formulare quesiti all'Amministrazione finanziaria e nel diritto di ottenere una risposta

Quattro tipi di interpello:

1. interpello ordinario
2. interpello probatorio
3. interpello anti-abuso
4. interpello disapplicativo

Altri tipi:

nuovi investimenti
cfc



Interpello ordinario

Art. 11, primo comma, lett. a), L. n. 212/2000

Consente al contribuente di ottenere dall'Amministrazione finanziaria chiarimenti sulla corretta interpretazione delle norme tributarie

Ha recentemente subito un'estensione del suo ambito applicativo, ed è ora sdoppiato in:

- *interpello interpretativo*, in cui l'oggetto dell'istanza è la norma tributaria (restano pertanto esclusi gli atti non aventi carattere normativo);
- *interpello qualificatorio*, in cui l'oggetto dell'istanza è la corretta qualificazione di fattispecie rispetto alle norme tributarie che le prevedono



Interpello probatorio

Art. 11, primo comma, lett. b), L. n. 212/2000

Viene attivato dal contribuente che intende aderire a determinati regimi fiscali, per chiedere all'amministrazione finanziaria un parere:

- **sulla sussistenza delle condizioni per l'accesso;**
- **sull'idoneità degli elementi probatori prodotti a tal fine**



Interpello anti abuso

Art. 11, primo comma, lett. c), L. n. 212/2000

Consente di interrogare l'Agenzia delle Entrate sulla natura abusiva di specifiche fattispecie, atti e negozi, anche tra loro collegati



Interpello disapplicativo

Art. 11, primo comma, lett. d), L. n. 212/2000

Consente al contribuente di chiedere all'amministrazione finanziaria la disapplicazione di specifiche disposizioni tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive dello stesso, fornendo la prova che tali fenomeni non possono verificarsi relativamente alla propria fattispecie concreta

Questa tipologia di interpello è l'unica che ha carattere obbligatorio. Resta fermo che il contribuente può, in caso di risposta sfavorevole, fornire la predetta prova anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa



L'istanza di interpello

Il procedimento di interpello si avvia con la presentazione di una apposita istanza all'Agenzia delle Entrate.

L'istanza, per essere ammissibile, deve tra l'altro:

- contenere la descrizione della fattispecie concreta in relazione alla quale si chiede il parere;
- tale fattispecie concreta deve essere personale, deve cioè riguardare personalmente il contribuente istante;
- essere preventiva rispetto al compimento dell'operazione ed alla sua formalizzazione in dichiarazione ovvero all'assolvimento degli obblighi conseguenti l'operazione stessa;
- evidenziare una situazione di obiettiva incertezza

L'istanza di interpello - inammissibilità

L'istanza di interpello è inammissibile se:

- è priva dei requisiti dei dati identificativi del contribuente e della descrizione della fattispecie in relazione alla quale è richiesto il parere;
- non è preventiva, cioè presentata prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima
- non ricorrono obiettive condizioni di incertezza;
- reitera le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto nuovi;
- verte su materie oggetto delle speciali procedure di accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dell'interpello nuovi investimenti e degli interpelli richiesti in seno al regime di adempimento collaborativo;
- verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza;
- se il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti



La risposta

La risposta, scritta e motivata, deve essere fornita entro 120 giorni (90 nel caso di interpello ordinario)

La mancata risposta si intende assenso sulla ipotesi di soluzione proposta dal contribuente

La risposta alla istanza di interpello è vincolante per l'autorità che l'ha emessa, con esclusivo riferimento alla questione che ne forma oggetto e limitatamente al richiedente

Gli atti emessi in senso difforme sono nulli

La risposta alla istanza di interpello NON è vincolante per il contribuente, che può disattenderla e difendersi in giudizio



Interpello nuovi investimenti (art. 2 , D.Lgs. n. 147/2015)

Può essere presentato dalle imprese che intendono effettuare investimenti sul territorio italiano di importo superiore a 30 €mln presentando un apposito business plan per conoscerne il relativo trattamento fiscale oltre a quello delle eventuali operazioni straordinarie ad esso connesse

Più nello specifico, vengono chieste all'Amministrazione finanziaria:

- indicazioni questioni fiscali di ordine generale;
- una valutazione preventiva su eventuali profili di abuso del diritto;
- se sussistono le condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e per l'accesso ad eventuali regimi previsti da norme tributarie



Interpello nuovi investimenti - segue

La domanda deve essere inoltrata all'Agenzia delle entrate (le modalità di presentazione sono stabilite con decreto del Direttore dell'Agenzia delle entrate)

La risposta motivata deve essere resa in forma scritta entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza (il termine è prorogabile di ulteriori 90 giorni)

Se la risposta non viene resa nei termini stabiliti, vale la regola del silenzio-assenso

La risposta, espressa o tacita, vincola l'Amministrazione finanziaria

